

Харківський національний  
економічний університет

# *Управління розвитком*

*Всеукраїнська науково-практична  
студентська конференція  
"Становлення та перспективи розвитку сучасних форм  
фінансового контролю в Україні"*

*24 – 25 лютого 2011 року*

*Секція 1  
"Аудит як перспективна форма фінансового контролю"*

*Секція 2  
"Державний фінансовий контроль: стан  
та перспективи розвитку"*

*Секція 3  
"Сучасні проблеми теорії та практики  
судово-економічної експертизи"*

*Збірник наукових робіт*

*№ 2 (99) 2011*

*видається щомісячно*

*Харків · ХНЕУ · 2011*

Засновник і видавець ХНЕУ.

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу  
масової інформації КВ № 16779–5351 ПР. від 21.05.2010 р.

Затверджено на засіданні  
вченої ради університету,  
протокол № 5 від 31.01.2011 р.

---

---

**Редакційна колегія**

**Пономаренко В. С.** — докт. екон. наук, професор (головний редактор)

**Афанасьєв М. В.** — канд. екон. наук, проф.

**Внукова Н. М.** — докт. екон. наук, проф.

**Грігорян Г. М.** — докт. екон. наук, проф.

**Гриньова В. М.** — докт. екон. наук, проф.

**Дікань Л. В.** — канд. екон. наук, проф.

**Дороніна М. С.** — докт. екон. наук, проф.

**Іванов Ю. Б.** — докт. екон. наук, проф.

**Кизим М. О.** — докт. екон. наук, проф.

**Клебанова Т. С.** — докт. екон. наук, проф.

**Левикін В. М.** — докт. техн. наук, проф.

**Малярєвський Ю. Д.** — канд. екон. наук, доц.

**Назарова Г. В.** — докт. екон. наук, проф.

**Орлов П. А.** — докт. екон. наук, проф.

**Пушкар О. І.** — докт. екон. наук, проф.

**Сєдова Л. М.** — відповідальний секретар

**Тридід О. М.** — докт. екон. наук, проф.

**Українська Л. О.** — докт. екон. наук, проф.

**Хохлов М. П.** — докт. екон. наук, проф.

**Ястремська О. М.** — докт. екон. наук, проф.

(заступник головного редактора)

---

---

**Поштова адреса**

**засновника і видавця:**

61001, Україна, м. Харків, пр. Леніна, 9а

Головний редактор **Пономаренко В. С.**

Конт. телефон: (057)702-03-04

**Поштова адреса редакції:**

61001, Україна, м. Харків,  
пров. Інженерний, 1а, 1 під'їзд

Зав. редакції **Сєдова Л. М.** (057)758-77-05

Редакція (057)758-77-04

Редактори: **Семенова І. М., Дуднік О. М.,**

**Замазій О. Є., Носач О. С.**

Комп'ютерна верстка — **Сосненко Л. С.**

**E-mail:** [vydav@ksue.edu.ua](mailto:vydav@ksue.edu.ua)

---

---

Відповідальність за достовірність фактів, дат, назв, імен, прізвищ, цифрових даних, які наводяться, несуть автори статей.

Рішення про публікацію статті приймає редакційна колегія. У текст статті без узгодження з автором можуть бути внесені редакційні виправлення або скорочення.

Редакція залишає за собою право їх опублікування у вигляді коротких повідомлень і рефератів.

---

---

При передрукуванні матеріалів посилання на збірник обов'язкове.

Підписано до друку 18.02.2011 р.

Формат 84×108 1/16. Панір MultiCopy.

Ум.-друк. арк. 29,0. Обл.-вид. арк. 36,54. Тираж 500 прим. Зам. № 112.

Ціна договірна.

---

---

Видавець і виготівник — видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр. Леніна, 9а.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи.

© Харківський національний  
економічний університет, 2011.

© Видавництво ХНЕУ,  
дизайн, оформлення обкладинки, 2011.

# Зміст

## Секція 1 "Аудит як перспективна форма фінансового контролю"

Алимова А. Э. Проблемы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Украине.....	7
Амедиева Э. А. Особенности автоматизации аудита расчетов по оплате труда....	9
Амеліна Ю. Ю. Проблеми покращення якості аудиту фінансової звітності та напрями його вдосконалення в умовах міжнародних стандартів.....	11
Балашова К. М. Документування в аудиті .....	13
Барабаш Д. В. Проблеми дотримання принципу незалежності в аудиті.....	15
Богдан І. О. Аудиторські послуги в Україні.....	18
Бондаренко М. В. Види аудиторських висновків та умови їх надання .....	20
Борозенець Д. І. Особливості методики аудиту розрахунків з оплати праці.....	21
Бунецька І. М. Методика проведення зовнішнього аудиту витрат на виробництво в умовах фінансової кризи.....	24
Гладун А. С. Надійність аудиторських доказів як запорука достовірного висновку.....	26
Гнатишина Н. І. Актуальні проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні.....	28
Головченко А. В. Проблемні питання контролю якості аудиту в Україні.....	30
Гречишнікова В. О. Оцінка суттєвості помилок, виявлених під час аудиторської перевірки.....	32
Гуляєва Д. О. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві.....	34
Журавель А. І. Проблеми методики аудиту кредиторської заборгованості.....	36
Зав'ялова О. Ю. Проблеми розвитку внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.....	38
Задніпровська О. Ю. Автоматизація процесу заповнення робочих документів аудитором.....	40
Ізотова А. Д. Основні проблеми розвитку аудиту в Україні .....	42
Заєць О. М. Екологічний аудит в Україні.....	44
Ільченко О. О. Використання нормативно-правових актів при аудиті фінансової звітності.....	46
Калініна О. О. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві.....	48
Каплуновська О. В. Міжнародне регулювання аудиторської діяльності.....	50
Карчова Н. В. Аналіз дебіторської заборгованості як інструмент підвищення ефективності аудиту .....	52
Кириленко Ю. Б. Внутрішній аудит у системі управління підприємством.....	54
Копцева А. О. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні.....	56
Кулагіна Г. С. Актуальні проблеми зовнішнього аудиту страхових компаній.....	58
Кошовець Ю. С. Сутність та види аудиторських доказів .....	60
Кухта Г. М. Мета і завдання аудиторської перевірки капітальних інвестицій....	62
Кривенко А. І. Формування аудиторського висновку.....	63
Липова Ю. А. Проблемні аспекти формування цін на аудиторські послуги.....	65

<b>Лаврунова Н. О.</b> Теоретико-методологічні аспекти аудиту фінансової звітності підприємства та їх проблематика.....	67
<b>Ліманова С. М.</b> Види аудиторських висновків та умови їх надання .....	70
<b>Лисенко В. С.</b> Основні проблеми обліку та аудиту дебіторської заборгованості ....	73
<b>Махоніна К. Д.</b> Проблеми контролю якості аудиторських послуг і шляхи їх вирішення.....	75
<b>Олійник О. С.</b> Напрями розвитку аудиту в Україні як перспективної форми фінансового контролю .....	77
<b>Прудська М. О.</b> Особливості аудиту кредиторської заборгованості .....	79
<b>Мухтарова А. Р.</b> Сутність та зміст внутрішнього аудиту.....	80
<b>Оніщенко О. А.</b> Модель визначення аудиторського ризику з урахуванням вітчизняної практики.....	82
<b>Мамедова З. А.</b> Особенности организации внутреннего аудита депозитных операций коммерческих банков Украины.....	85
<b>Петрів М. В.</b> Оцінка необхідності внутрішнього аудиту на підприємствах України.....	87
<b>Салацька Ю. С.</b> Проблеми контролю якості аудиту як форми фінансового контролю .....	89
<b>Остапенко І. І.</b> Організація аудиту розрахунків з оплати праці.....	90
<b>Сулейманова А. Ш.</b> Особенности внедрения аудита эффективности .....	93
<b>Сулейманова Е. Р.</b> Методичні аспекти аудиту фінансових результатів та шляхи його вдосконалення.....	94
<b>Семаков О. О.</b> Шляхи досягнення незалежності аудитора .....	96
<b>Токарева О. О.</b> Необхідність уведення обов'язкового страхування відповідальності аудиторської діяльності .....	98
<b>Трофименко С. О.</b> Сучасні проблеми державного аудиту в системі фінансового контролю .....	100
<b>Халченко К. В.</b> Сучасні проблеми аудиту фінансової звітності підприємства.....	102
<b>Черненко В. В., Пронін О. І.</b> Забезпечення впливу аудитора на клієнта за результатами аудиту.....	103
<b>Тузова А. О.</b> Послідовність дій аудитора при здійсненні аудиту експортно-імпортних операцій підприємства.....	105
<b>Чайка О. А.</b> Роль планування в організації аудиторського процесу .....	107
<b>Шкунова А. В.</b> Сутність методики аудиту фінансової звітності.....	109

## Секція 2

### "Державний фінансовий контроль: стан та перспективи розвитку"

<b>Алексеева С. Ю.</b> Необхідність та напрями удосконалення державного фінансового контролю в Україні.....	112
<b>Арабаджі І. К.</b> Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах.....	114
<b>Бессараб О. О.</b> Особливості бюджетного забезпечення закладів культури та мистецтва.....	116
<b>Борисова Т. І.</b> Проблеми формування системи міжбюджетних відносин в Україні.....	118
<b>Вайсеро А. В.</b> ПДВ у бюджетних організаціях.....	119

<b>Ганнесена В. О.</b> Облік надходження запасів до бюджетної організації у вигляді гуманітарної допомоги.....	121
<b>Голосна О. Г., Серафимова К. Г.</b> Удосконалення державних (тендерних) закупівель.....	123
<b>Голубова А. А.</b> Составление и порядок выполнения смет в бюджетных организациях.....	125
<b>Горбачова Є. В.</b> Система державного фінансового контролю: стан та необхідність реформування.....	127
<b>Дудуляк Н. В.</b> Новий Закон України "Про здійснення державних закупівель" – крок до посилення фінансового контролю.....	129
<b>Дудуляк С. В.</b> Особливості формування кошторису бюджетної установи.....	131
<b>Єрмакова А. О.</b> Особливості обліку ПДВ у бюджетних установах.....	133
<b>Жукова О. О., Руденко Ю. В.</b> Удосконалення системи державного фінансового контролю з урахуванням зарубіжного досвіду.....	135
<b>Жулій С. В.</b> Особливості погашення податкового боргу підприємствами-банкрутами.....	136
<b>Істоміна М. Ю.</b> Проблеми розвитку державного фінансового контролю та напрями їх усунення.....	139
<b>Зайцева Х. В.</b> Державний фінансовий контроль: стан та перспективи розвитку.....	141
<b>Коломоєць В. Г., Фурмат О. С.</b> Перспективи розвитку державного фінансового контролю.....	143
<b>Крачковська О. М.</b> Шляхи підвищення фінансової стійкості банківської системи України.....	145
<b>Лебединець Н. А.</b> Переваги та недоліки застосування програмно-цільового методу бюджетування.....	147
<b>Мандрикіна О. С.</b> Визначення черговості погашення податкового боргу: проблеми та напрями їх розв'язання.....	149
<b>Михалик Ю. М.</b> Теоретико-методологічні засади аудиту ефективності.....	151
<b>Мокляк Д. М.</b> Напрями найефективнішої співпраці між податківцями та платниками податків в Україні.....	153
<b>Мостова А. О.</b> Особливості обліку гуманітарної допомоги в бюджетних установах.....	155
<b>Остроухова Н. О.</b> Облік ремонтів основних засобів у бюджетних установах: контроль і запобігання порушень.....	157
<b>Панаско Ю. І.</b> Теоретичні та правові засади подання електронної податкової звітності.....	158
<b>Пироженко Ю. О.</b> Удосконалення державного фінансового контролю.....	160
<b>Подольнюк Р. В.</b> Теоретичні та правові засади моніторингу податкових ризиків.....	162
<b>Попова О. О.</b> Організація обліку коштів спеціального фонду бюджетних установ.....	165
<b>Протасова К. В.</b> Державний аудит: стан та перспективи розвитку.....	167
<b>Сікора Д. В.</b> Бюджетна система України: стан та перспективи розвитку.....	169
<b>Скиба І. С.</b> Проблеми використання контролінгу в національній системі державного фінансового контролю.....	171
<b>Сотник О. Г.</b> Особливості нормативно-правового регулювання державного аудиту в Україні та напрями його вдосконалення.....	173

<b>Стещенко Д. В.</b> Теоретичні погляди на розвиток державного фінансового контролю в Україні.....	175
<b>Тиква Т. О.</b> Погашення Податкового боргу комунальних підприємств у контексті проекту Податкового кодексу.....	178
<b>Стороженко О. О., Шамрай А. Ю.</b> Державна контрольно-ревізійна служба України: сучасний стан та перспективні напрями діяльності.....	180
<b>Чередниченко Т. М.</b> Податкова застава як спосіб забезпечення податкового зобов'язання, не погашеного у строк.....	182
<b>Федорова Т. Є.</b> Змістовність методології державного аудиту.....	184
<b>Чекалкіна О. С., Писаренко О. Ю.</b> Процес вдосконалення державного аудиту в Україні.....	187
<b>Чигирева А. Ю.</b> Особенности учета основных средств, приобретенных по централизованным поставкам, в бюджетных учреждениях.....	189
<b>Яртим І. А.</b> Напрями реформування системи державного фінансового контролю.....	191

### Секція 3

#### “Сучасні проблеми теорії та практики судово-економічної експертизи”

<b>Арсенович М. М.</b> Теоретичні основи судово-економічної експертизи облікової політики підприємства.....	193
<b>Вознюк О. Ю.</b> Узагальнення помилок судового експерта у процесі провадження експертної діяльності.....	194
<b>Дерксен М. Ю.</b> Проблеми нормативно-правового регулювання судово-експертної діяльності.....	196
<b>Герасимова О. С., Грицай В. В.</b> Визначення сутності судово-економічної експертизи.....	198
<b>Зюзь Я. М.</b> Сучасні проблеми теорії та практики судово-економічної експертизи.....	201
<b>Калашніков А. О.</b> Методичний підхід щодо планування судово-економічної експертизи фінансових результатів підприємства.....	202
<b>Марачевська А. В.</b> Теоретичні основи методики судово-економічної експертизи.....	205
<b>Писаревська І. С.</b> Теоретичні основи судово-економічної експертизи.....	208
<b>Котляр М. В.</b> Теоретичні основи організації судово-економічної експертизи при розслідуванні порушень у бюджетних установах.....	210
<b>Пахомов В. В.</b> Відмінність судово-економічної експертизи від аудиту та ревізії за вимогою правоохоронних органів.....	213
<b>Ольховська О. М.</b> Сутність предмета судово-економічної експертизи.....	215
<b>Потьомкіна М. О.</b> Узагальнення об'єктів судово-економічної експертизи операцій з оплати праці.....	217
<b>Рибалко Н. О.</b> Інформаційне забезпечення судово-економічної експертизи операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції сільського господарства.....	221
<b>Рева Д. С.</b> Сучасні проблеми розвитку судово-економічної експертизи та шляхи їх вирішення.....	223
<b>Самофалова О. В.</b> Проблема доцільності існування судово-економічної експертизи як окремої форми фінансового контролю.....	225
<b>Тищенко О. В.</b> Класифікація методів і прийомів судово-економічної експертизи....	227

# Секція 1

## "Аудит як перспективна форма фінансового контролю"

УДК 657.6(477)

Алимова А. Э.

### ПРОБЛЕМЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ

*Аннотация. Раскрыты проблемы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Украине, проведен критический анализ мнений ведущих специалистов по учету и аудиту, выделены основные проблемы и определены основные направления развития аудита в стране.*

*Анотація. Розкрито проблеми нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні, проведено критичний аналіз думок провідних фахівців з обліку та аудиту, виділено основні проблеми та визначено основні напрями розвитку аудиту в країні.*

*Annotation. The problems of normative and legal regulation of the audit activities in Ukraine are studied, the opinions of leading experts in accounting and audit are analyzed, the problems and the main directions of audit development in Ukraine are described.*

*Ключевые слова: аудиторская деятельность, аудит, нормативно-правовое регулирование, унификация, стандарты аудита, внутривладельческий контроль.*

Поступательное развитие цивилизации неминуемо приводит к интеграционным процессам между государствами. Наиболее универсальным проявлением этих процессов стала глобализация, ставшая особенно распространенной в последней четверти прошлого века. Вследствие чего особенно важным на современном этапе развития экономики является развитие рынка аудиторских услуг и выявление тенденций совершенствования предоставления аудита в Украине.

Актуальность и объективная необходимость решения проблемы адаптации бухгалтерского учета и аудита в Украине к требованиям МСФО, МСА, дискуссионность и во многом неразработанность ее методологических аспектов обусловили выбор темы работы и основные направления исследования.

Цель работы состоит в разработке научных и практических рекомендаций по методологии аудита, приведении ее в соответствие с требованиями МСА, анализе состояния, проблем и практики правового регулирования аудиторской деятельности в Украине.

Теоретические аспекты развития отечественного независимого аудита были рассмотрены в многочисленных работах отечественных ученых, в частности, Билухи М. Т., Бондар В. П. [1, с. 48], Петрик О. А. [2, с. 36], Редько О. Ю. [3, с. 23] и др. Основное внимание в их работах уделено реформированию аудиторского законодательства, внесению изменений в соответствующую нормативную базу, совершенствованию качества аудита.

Научная новизна работы заключается в обосновании сущности и содержания процесса адаптации аудита в Украине к международным стандартам, в разработке основных подходов к созданию нормативно-правовой базы регулирования аудиторской деятельности украинских организаций, а также в разработке научных и практических рекомендаций по дальнейшему реформированию аудиторской деятельности в Украине в соответствии с требованиями МСА.

Аудиторы-практики считают главной сегодняшней проблемой украинской аудиторской деятельности отсутствие устоявшихся традиций и наработанных навыков. Очевидно, что правовая база относительно аудита требует реформирования. Несмотря на то, что Аудиторская палата Украины предпринимает отдельные действия (например, налаживание системы контроля качества аудиторских проверок, организация повышения квалификации аудиторских работников), этим мерам явно не хватает целостности и системности.



На этапе внедрения Международных стандартов аудита (МСА) в Украине возросла конкуренция с иностранными аудиторскими фирмами. Закон Украины "Об аудиторской деятельности" должен, в первую очередь, четко регламентировать механизм профессионального регулирования аудита, определять штрафные санкции, достаточно строгие, чтобы предотвратить некачественные аудиторские проверки, и методики оценки убытков от таких проверок, а также вводить широкое страхование аудиторской ответственности. Отсутствие практики рассмотрения исков аудиторскими фирмами в судебном порядке, а также неподготовленность страховых компаний к страхованию аудиторской ответственности — все это свидетельствует о том, что главным путем повышения качества аудита остается внешний контроль аудиторских проверок.

Ряд зарубежных ученых считает необходимым для Украины уделять большее внимание и опираться на международные стандарты. Однако зарубежные нормы необходимо применять с большой осторожностью, поскольку в настоящее время имеются весьма существенные различия в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля на стадиях развития аудита в Украине и в европейских странах. В этих условиях слепое копирование может привести к тому, что даже очень хорошие по своей сути зарубежные нормы в Украине не будут работать.

Следовательно, основная проблема в том, что международное сообщество плохо воспринимает результаты аудита, проведенного по украинским стандартам. Существует определенное недоверие к правилам, которые разрабатываются на нестабильных или развивающихся рынках, каким является и рынок Украины.

По результатам исследования можно отметить, что в системе правового регулирования аудиторской деятельности в Украине на сегодняшний день существуют проблемы, которые предстоит разрешить в ближайшем будущем. Основные из них:

1. Гармонизация законодательства и разработка механизма практического применения Международных стандартов аудита в связи с европейской интеграцией.

2. Разработка действенного механизма для обеспечения качества аудиторских проверок.

3. Глубокое изучение проблемы ответственности аудиторов как перед заказчиком, так и перед третьими лицами.

4. Расширение перечня предприятий, для которых ежегодная аудиторская проверка обязательна, что, в свою очередь, увеличит рынок аудиторских услуг, а также введение дополнительных положений, которые бы четко регулировали взаимоотношения аудитора и клиента.

5. Формирование при АПК рабочей комиссии по вопросам исследования опыта методологии и организации аудиторской деятельности в странах СНГ для дальнейшей активизации влияния аудита на развитие экономических отношений Украины со странами СНГ и ЕС.

6. Внесение необходимых изменений в Порядок сертификации аудиторов, в том числе расширение перечня дисциплин, по которым сдается экзамен, и усовершенствование формы его проведения.

7. Усиление взаимодействия профессиональных аудиторских организаций Украины с международными и европейскими профессиональными организациями бухгалтеров и аудиторов.

8. Проведение научно-практических конференций (международных, национальных, региональных), посвященных проблеме аудита в Украине, и т. д.

Таким образом, решения вышеперечисленных проблем в полной мере станут важными направлениями развития современного аудита в Украине. При этом последовательное и конструктивное реформирование должно осуществляться не только сверху — с законодательного уровня, но и снизу — с уровня аудиторов и аудиторских фирм, в виде предложений и рекомендаций с их стороны.

Применение международных и национальных норм аудита, внутренних стандартов отдельных ведомств и аудиторских фирм должно способствовать улучшению качества проверок и достоверности бухгалтерского учета и отчетности. Важно помнить, что квалифицированная и качественная проверка финансовой отчетности независимыми экспертами и предоставление достоверного аудиторского заключения улучшат отношение к предприятию акционеров, потенциальных инвесторов, общества и даже конкурентов.

Кроме того, Украина как европейское государство должна держать курс на полноценную интеграцию в мировое хозяйство, что стало главным фактором, обуславливающим разработку и принятие законодательных актов, направленных на развитие аудита.

*Научн. рук. Аблязова С. А.*

---

**Литература:** 1. Бондар В. П. Усовершенствование системы организации аудиторской деятельности в Украине / В. П. Бондар // Формирование рыночных отношений в Украине : сборник научных работ. — К. : Научно-исследовательский институт министерства экономики Украины, 2008. — № 9 (88). — С. 16–18. 2. Петрик Е. Аудиторская деятельность в Украине: Законодательно-нормативное регулирование, современное состояние / Е. Петрик, В. Зотов // Бухгалтерский учет и аудит : научно-практический журнал. — 2007. — № 11. — 7 с. 3. Редько О. Ю. Методология и организация профессионального аудита в Украине. Состояние и перспективы развития : дисс. на получение научн. степени докт. экон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / О. Ю. Редько. — К., 2009. — 32 с.

## ОСОБЕННОСТИ АВТОМАТИЗАЦИИ АУДИТА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

*Аннотация. Рассмотрена модель организации АРМ по учету, контролю и аудиту труда и заработной платы, основные задачи аудита оплаты труда. Приведена методика аудита расчетов по оплате труда в условиях использования АС.*

*Анотація. Розглянуто модель організації АРМ з обліку, контролю й аудиту праці та заробітної плати, основні завдання аудиту оплати праці. Наведено методику аудиту розрахунків з оплати праці в умовах використання АС.*

*Annotation. The model of organization of automated workplace on an account, control and audit of labour and salary, basic tasks of audit of labour payment is considered. Methods over audit of calculations on labour payment in the conditions of the use AS are brought.*

*Ключевые слова: аудит, аудиторская проверка расчетов оплаты труда, автоматизация аудита.*

Расчеты с персоналом – один из важных участков учета каждой организации. Аудиторская проверка данного участка позволяет выявить правильность начислений и выплат работникам организации по всем основаниям и их учета; установить законность и полноту удержаний из заработной платы и других выплат в пользу организации, бюджета, других юридических и физических лиц; проверить соблюдение организацией законодательства и т. д.

Проблемой автоматизации аудита расчетов по оплате труда занимается много специалистов, среди них: Ивахненко С. В. [1], Усач Б. Ф. [2], Петрик О. А. [3]. Тем не менее, отдельные аспекты автоматизации аудита расчетов по оплате труда были исследованы недостаточно.

**Целью статьи** является освещение методики и организации аудита расчетов по оплате труда в условиях использования АС.

Для достижения цели были поставлены следующие задачи: определить информационную модель организации автоматизированных рабочих мест по учету и аудиту труда и заработной платы; раскрыть процедуры аудита по оплате труда.

На рынке программных продуктов есть много специальных бухгалтерских программ, которые значительно упрощают ведение бухгалтерского учета: "1С: Бухгалтерия", "Парус", "Дебет+", "Fin Expert", "Lady Fin", "Финансы без проблем", "Турбобухгалтер" и др. [3].

Автоматизация обработки учетной и контрольной информации на предприятиях охватывает весь комплекс задач по синтетическому и аналитическому учету, контролю и аудиту. Предпосылкой этому является организация централизованной базы данных и распределенных баз данных на местах обработки информации. Для реализации задач учета, контроля, анализа и аудита создается информационная база с использованием трехкатегориальных автоматизированных рабочих мест (АРМ) бухгалтера.

Рассмотрим информационную модель организации АРМ по учету, контролю и аудиту труда и заработной платы.

**На АРМ бухгалтера I категории** (цеха, отделы, участки) осуществляется ввод первичных данных, расчет и выдача информации на экран и печатающее устройство машинных документов по структурным подразделениям. Автоматизация задач по учету, контролю и аудиту труда и заработной платы базируется на алгоритмах расчета, каждый реализуется обособленно.

**На АРМ бухгалтера II категории** (бухгалтерия) создается необходимая информационная база данных на рабочем месте бухгалтера по учету труда и заработной платы, в которой объединяются все данные, поступающие с АРМ бухгалтера I категории структурных подразделений.

**На АРМ бухгалтера III категории** (руководитель) осуществляются анализ средств на оплату труда, контроль, аудит, моделирование, прогнозирование труда и заработной платы.

Основная задача контроля оплаты труда – проверка соблюдения нормативно-правовых актов при начислении оплаты труда, удержания из нее и правильности ведения бухгалтерского учета по оплате труда.

Главными для аудита расчетов оплаты труда являются следующие задачи: изучить организацию и нормирование работы, использование рабочего времени; оценить систему оплаты труда и ее соответствие условиям работы; проверить правильность и своевременность расчетов с работниками, а также целевого использования средств, предназначенных на оплату труда; вести



контроль правильности удержаний из заработной платы и отчислений в государственные целевые фонды [4].

Учитывая современные тенденции учета, требуются изменения в системе аудита. Поскольку аудит идет в ногу с учетом, то и его не обошла компьютеризация и автоматизация. Прежде всего, аудитор должен проверить, является ли программа, которая используется предприятием, лицензированной, инсталлированной и опробованной фирмой-разработчиком или специальной уполномоченной фирмой. В противном случае аудитор должен предотвратить дальнейшее использование этой программы в учреждении, организации.

Проводя аудиторскую проверку в учреждении, организации, где используется программа "1С: Бухгалтерия", аудитор, в основном, обращает внимание на правильность ведения начальных остатков, правильность введения данных в компьютер, соответствие между отдельными документами, правильность формирования отчетов, наличие бумажных аналогов к электронным документам и др.

Особое внимание аудитор обращает на правильность введения начальных данных в компьютер, то есть заполнение электронных первичных документов и их распечатку. Аудитор должен сформировать выборку документов, которую он будет проводить. Аудитор выбирает документы для проверки выборочно.

Получив перед собой перечень документов по оплате труда, для детального их пересмотра аудитору необходимо выбрать документ и щелкнуть на нем два раза мышкой. На экране появится выбранный документ в его первичном виде. Аудитор детально проверяет все реквизиты документа на правильность их заполнения. Для получения первичного документа в бумажном виде необходимо нажать клавишу "Печать", и документ появится на бумаге в таком виде, как и на экране.

Аудитор также должен просмотреть, все ли документы по оплате труда, которые есть в компьютере в электронном виде, распечатаны и подшиты в бумажном виде. Электронный учет без бумажного аналога в Украине пока еще не позволен, поэтому необходимо за этим следить.

Прежде всего, основой правильного ведения бухгалтерского учета является составление правильных проводок. Программа "1С: Бухгалтерия" дает возможность аудитору быстро проверить правильность наличия проводок. Для этого в программе встроен такой механизм, как "Корректные проводки". Корректные проводки предназначены для контроля за правильностью заполнения операций с точки зрения методологии ведения бухгалтерского учета. Все, что необходимо аудитору, – это пересмотреть перечень корректных проводок, которые уже внесены в компьютер. Для этого следует воспользоваться командой "Операции – Корректные проводки" или соответствующей клавишей панели инструментов. Если все корректные проводки введены правильно, то все проводки, которые относятся к типовым операциям, сформированы также правильно.

Справочная информация позволяет бухгалтеру или аудитору по запросу осуществить контроль за введенными и рассчитанными данными (функции "Контроль входной информации" и "Выходная информация"), без дополнительных расчетов производить просмотр от входной до выходной информации в необходимом разрезе, что позволяет оперативно осуществлять контроль и принимать соответствующие управленческие решения.

Таким образом, автоматизация аудита оплаты труда значительно облегчает работу аудитора, поскольку позволяет сэкономить время и заняться аналитической работой, поэтому многие предприятия внедряют автоматизированные системы аудита заработной платы.

Из всех программ самой популярной и расширенной является "1С: Бухгалтерия", которая приспособлена для ведения бухгалтерского учета и аудита организаций и учреждений в Украине.

*Рецензент Дикань Л. В.*

**Литература:** 1. Ивахненко С. В. Компьютерный аудит / С. В. Ивахненко. – К. : Знання, 2005. – 286 с. 2. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підручник / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 296 с. 3. Закон Украины "Об аудиторской деятельности Украины" от 22 апреля 1993 г. (№ 3125-12), с изменениями и дополнениями 1995, 1996, 2003, 2004, 2005, 2006 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.gada.gov.ua](http://www.gada.gov.ua). 4. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с. 5. Домбровский В. Автоматизация выплат заработной платы: методические и практические подходы / В. Домбровский // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 6. – С. 52–55. 6. 1С: Предприятие 7.7. Конфигурация "Бухгалтерский учет" для Украины / Н. Сальникова, И. Федорец, Т. Гулеватый и др. – М. : Фирма "1С", 2001. 7. Заглада И. Ревизии КРУ: основные нарушения в оплате труда / И. Заглада // Баланс-Бюджет. – 2007. – № 28. – С. 21–25. 8. Муравской В. Документирование в условиях полной автоматизации учета / В. Муравской // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 5. – С. 48–52.

## ПРОБЛЕМИ ПОКРАЩЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В УМОВАХ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

*Анотація. Розглянуто питання щодо покращення якості аудиту фінансової звітності та запропоновано шляхи вдосконалення аудиту в умовах використання МСА.*

*Аннотация. Рассмотрены вопросы улучшения качества аудита финансовой отчетности и предложены пути совершенствования аудита в условиях использования МСА.*

*Annotation. The questions of increasing the quality of financial report audit are studied and the ways of perfection audit for the IAS are suggested.*

*Ключові слова: якість аудиту фінансової звітності, достовірність аудиту, Міжнародні стандарти аудиту, складові якості аудиту.*

Сьогодні Україна взяла курс на євроінтеграцію, що вимагає істотних змін у сфері економіки через адаптацію чинного законодавства до міжнародних стандартів. Це стосується безпосередньо й сфери аудиту, який вже пройшов певний етап розвитку в нашій країні. Важлива увага має приділятися аудиту фінансової звітності, адже дедалі частіше прослідковується ситуація, коли інформація у бухгалтерському обліку не відповідає даним фінансової звітності, що пояснюється намаганням управлінського персоналу прикрасити показники діяльності підприємства з метою підвищення його інвестиційної привабливості для користувачів. Проте на сьогоднішній день якість аудиту й аудиту фінансової звітності, зокрема, викликає багато нарікань: недосконаліми залишаються питання внутрішнього та зовнішнього моніторингу, розробки внутрішньофірмових стандартів, документації аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Саме тому питання дослідження аудиту фінансової звітності є дуже важливим і актуальним у наш час.

Питання методики проведення та якості аудиту фінансової звітності стали предметом дослідження багатьох вчених: Дорош Н. Г. [1], Козуб О. А. [2], Міронова О. [3], Петрик О. А. [4], Редько О. Ю. [5] та ін.

Метою даної роботи є вивчення питань покращення якості проведення аудиторської перевірки фінансової звітності та встановлення напрямів удосконалення аудиту фінансової звітності.

Завданням роботи є розкриття поняття якості аудиту, встановлення факторів, що впливають на систему якості, розробка шляхів покращення якості аудиту фінансової звітності та пошук напрямів його вдосконалення

Згідно з вимогами П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" фінансова звітність, для зменшення ризику того, що наведена в фінансових звітах інформація буде викривленою, повинна формуватися із дотриманням якісних характеристик: достовірність, зрозумілість, доречність, зіставність [6].

Метою аудиту фінансової звітності є висловлення незалежної думки про відповідність звітності в усіх суттєвих аспектах вимогам законодавства, П(С)БО та нормативно-правовим актам. Тобто аудитор надає впевненість користувачам цієї звітності про її достовірність.

Поняття "достовірність" не має чіткого визначення й в літературі трактується по різному. Згідно з МСА під достовірністю фінансової звітності розуміють таку ступінь точності показників бухгалтерської звітності, при якій кваліфікований користувач звітності має змогу робити на її основі правильні висновки про результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів та приймати правильні економічні рішення.

Редько Н. М. розглядає достовірність як ступінь точності, при якій користувач отримує зі звітності правильні відповіді на запитання, що його цікавлять, у результаті може зробити на їх основі правильні висновки та прийняти економічно правильні та обґрунтовані рішення.

При перевірці достовірності даних, наведених у фінансових звітах, основними завданнями аудиту фінансової звітності мають бути:

- 1) планування процесу аудиту;
- 2) оцінка достовірності показників фінансової звітності і перевірка її тотожності даним Головної книги;



3) аналіз облікової політики клієнта та оцінка змін, які відбулися протягом звітного періоду, та їх впливу на показники фінансової звітності;

4) перевірка взаємоузгодженості показників різних форм звітності;

5) перевірка консолідації фінансової звітності;

6) складання аудиторського звіту та аудиторського висновку.

З уведенням МСА на правовому полі України виникає безліч проблем та ситуацій технічного характеру. Саме стандарти виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визначення доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, що надає можливість об'єктивно розкривати й відобразити існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів [3].

Однак застосування МСА можливо тільки з урахуванням особливостей економіки України та розробкою внутрішньофірмових стандартів кожною аудиторською фірмою, які вирішують такі завдання, як: визначають єдині організаційні й методологічні підходи до порядку надання аудиторських послуг; встановлюють обов'язкові мінімальні вимоги до забезпечення якості аудиту; регламентують систему внутрішньофірмового контролю.

Під час проведення аудиту фінансової звітності аудитору не варто забувати про те, що навіть істотні помилки він може не виявити. Для зниження ризику невиявлення помилок аудиторські фірми мають впроваджувати в свою практику систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до МСА і законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а також у тому, що висновки, які надаються фірмою, відповідають умовам завдання.

Згідно з МСКЯ 1 система контролю якості фірми включає політику та процедури, що стосуються кожного з таких елементів: відповідальність керівництва за якість на фірмі; вимоги етики; прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, виконання специфічних завдань; людські ресурси; виконання завдання; моніторинг.

Політика та процедури контролю якості встановлюються фірмою для покращення внутрішньої культури й розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг. Виходячи з цього, запорукою професійного надання аудиту є налагоджений процес формування аудиторської документації, наявність якої, з одного боку, дає змогу аудитору в разі необхідності захистити сумлінність виконання своїх обов'язків, а з іншого – створює базу для контролю якості аудиторських перевірок. Відсутність будь-яких методичних рекомендацій щодо контролю якості аудиту ускладнює роботу кожної окремої аудиторської фірми, саме тому необхідно визначити та оприлюднити мінімальний рівень принципів та процедур, що забезпечать досягнення мети внутрішнього контролю якості.

Таким чином, на якість проведення аудиторської перевірки фінансової звітності впливають такі фактори: кваліфікація персоналу аудиторської фірми, знання законодавчої та нормативної бази, здібності до глибокого аналізу та чіткого формування положень, викладених у висновку за результатами перевірки; створення внутрішньої документації контролю якості в аудиторських фірмах, при цьому обов'язково повинні враховуватись специфіка діяльності підприємства та реальні обсяги й терміни перевірки.

Таким чином, якість аудиту – це комплексне поняття, для оцінки якого необхідно встановити чіткі критерії якості. Аудит може вважатися якісним в тому випадку, якщо порядок його проведення відповідає законодавчо встановленим критеріям якості. Для покращення якості аудиту фінансової звітності необхідно: розробити методичні рекомендації щодо контролю якості аудиту; розробити та затверджувати внутрішньофірмові стандарти, організаційно-розпорядчі документи, пакет робочих документів, що забезпечують реалізацію кожного елементу підсистеми контролю якості в процесі аудиторської перевірки; здійснювати нагляд і контроль за роботою на всіх рівнях; підвищувати кваліфікаційний рівень; спрямовувати роботу на забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що виконана робота відповідає внутрішньофірмовим стандартам якості; проводити моніторинг адекватності й ефективності політики та процедур контролю якості.

Напрямами вдосконалення аудиту фінансової звітності в умовах користування міжнародними та внутрішньофірмовими стандартами з урахування практики та досвіду є:

максимальне наближення методологічних засад бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів;

створення ефективної та досконалої системи контролю якості, оскільки сьогодні якість вітчизняного аудиту взагалі й аудиту фінансової звітності зокрема викликає багато нарікань;

удосконалення методики складання та ведення аудиторських робочих документів та порядок реалізації результатів аудиту на підставі внутрішньофірмових стандартів аудиту;

вивчення аспектів використання меморандуму виправлених помилок за результатами аудиту та врегулювання законодавством відповідних питань щодо обов'язкового використання аудитором даного документа;

створення ефективної та досконалої системи щодо законодавчого врегулювання реалізації результатів аудиту.

Таким чином, здійснення заходів з удосконалення якості аудиту фінансової звітності приведе до підняття іміджу аудиторів та послуг, що ними надаються. Прийняття та поновлення законодавства у сфері аудиту допоможе аудиторам бути конкурентоспроможними, адже більш жорсткі вимоги просто зобов'язують аудиторів здобувати необхідний професіоналізм. Запропоновані в статті напрями покращення якості аудиту фінансової звітності та його вдосконалення в умовах

міжнародних та внутрішньофірмових стандартів дозволить надалі знизити аудиторський ризик, уникнути появи істотних помилок при здійсненні аудиту та реальніше оцінити фінансово-господарський стан підприємства.

Наук. керівн. Мултанівська Т. В.

**Література:** 1. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація : монографія / Н. І. Дорош. – К. : Т-во "Знання" ; КОО, 2004. – 402 с. 2. Козуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання / Козуб О. А. // Аудитор України. – 2008. – № 15(143). – Ст. 12–15. 3. Міронова О. Організація системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг / О. Міронова. – Харків : Вид. дім "Фактор", 2009. – 200 с. 4. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2005. – 268 с. 5. Редько О. Ю. Аудит в Україні : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. – 493 с. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затв. Наказом МФУ від 31.03.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.ua. 7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. мови О. В. Селєзньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гик та ін. – К. : ТОВ ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с.

УДК 657.6

**Балашова К. М.**

## ДОКУМЕНТУВАННЯ В АУДИТІ

*Анотація. Розглянуто основні положення нормативної бази щодо документування в аудиті, практичні вимоги до оформлення документації.*

*Аннотация. Рассмотрены основные положения нормативной базы относительно документирования в аудите, практические требования к оформлению документации.*

*Annotation. The substantive provisions of normative base in relation to documenting in an audit, practical requirements to registration of document are studied.*

*Ключові слова: аудиторська документація, робочі документи, практичні вимоги до робочих документів, автоматизація документування аудиту.*

Аудит в Україні є порівняно новим видом діяльності, тому процес його розвитку супроводжується виникненням проблемних питань, які обумовлені впливом цілого ряду чинників і обставин: недосконалість вітчизняного законодавства з аудиту, незначний практичний досвід, відсутність "твердої" методики з проведення і документування процесу аудиту.

Як і всі процеси, хід аудиторської перевірки та її результати мають бути документально оформлені. З проблемою ведення робочих документів аудитор стикається з моменту початку аудиторської перевірки. Належна організація аудиту, забезпечення можливості контролю роботи аудитора, поліпшення її якості вимагають глибокого дослідження цієї проблеми.

З метою підготовки аудиторського висновку й отримання надійного інструментарію для аргументації на випадок розбіжностей з суб'єктом аудиторської перевірки аудиторіві потрібно зібрані докази на всіх стадіях і етапах аудиторської перевірки оформити в робочій документації, форми і зміст якої визначені в МСА № 230 "Аудиторська документація". Тому ця тема є актуальною.

Проблему документування аудиту розглядали в своїх роботах Івахненко С. В., Лісіна В. Ю., Кулаковська Л. Т., Бутинець Ф. Ф. та ін.

Метою дослідження є розкрити основні положення нормативної бази щодо документування в аудиті, розглянути практичні вимоги до оформлення документації згідно з МСА 230, іншими МСА, які повинні бути формалізовані у вигляді робочих (узагальнюючих) документів для використання в аудиторському звіті та висновку, визначити перспективи використання інформаційних технологій.

Завдання даного дослідження: розглянути коротко основні положення МСА 230 "Аудиторська документація", практичні вимоги до робочої документації, МСА, які повинні бути формалізовані у вигляді робочих (узагальнюючих) документів для використання в аудиторському звіті та висновку, переваги автоматизації документування аудиту.

Аудитор повинен своєчасно формувати аудиторську документацію, яка забезпечує: достатні та належні записи для обґрунтування аудиторського висновку;

© Балашова К. М., 2011



докази того, що аудит був проведений відповідно до МСА, і застосовними вимогами законодавства і регулювання [1].

Згідно з МСА № 230, аудиторська документація (Audit documentation) – відображення виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів, а також висновків, досягнутих аудитором. У ній реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудитором рішень [1].

Аудитор повинен підготувати аудиторську документацію так, щоб кваліфікований аудитор, що не має відношення до аудиторської перевірки, міг зрозуміти:

- характер і об'єм аудиторських процедур;
- результати аудиторських процедур і отримані аудиторські докази;
- проблемні питання, які виникли під час аудиту, і висновки за ними [2].

Аудитор має право визначати об'єм документації за кожною конкретною аудиторською перевіркою, керуючись своєю професійною думкою. Відображення у складі документації кожного розглянутого аудитором у ході перевірки документа або питання не є необхідним [2].

Робочі документи повинні бути складені і систематизовані так, щоб вони відповідали обставинам кожної конкретної аудиторської перевірки і потребам аудитора в ході її проведення. З метою підвищення ефективності підготовки і перевірки робочих документів рекомендується розробити в аудиторській організації типові форми документації. Така стандартизація документування полегшує доручення роботи підлеглим і одночасно дозволяє надійно контролювати результати виконуваної ними роботи.

На думку Лісної В. Ю., система внутрішніх стандартів аудиторської фірми може складатися з кількох рівнів, одним з яких є "Порядок формування робочої документації", який може забезпечувати вирішення ряду завдань. Наприклад, таких, як розглядати практичні вимоги до робочої документації та порядок формування файлів робочої документації [3].

Проілюструємо практичні вимоги до робочої документації в схемі (рисунок).

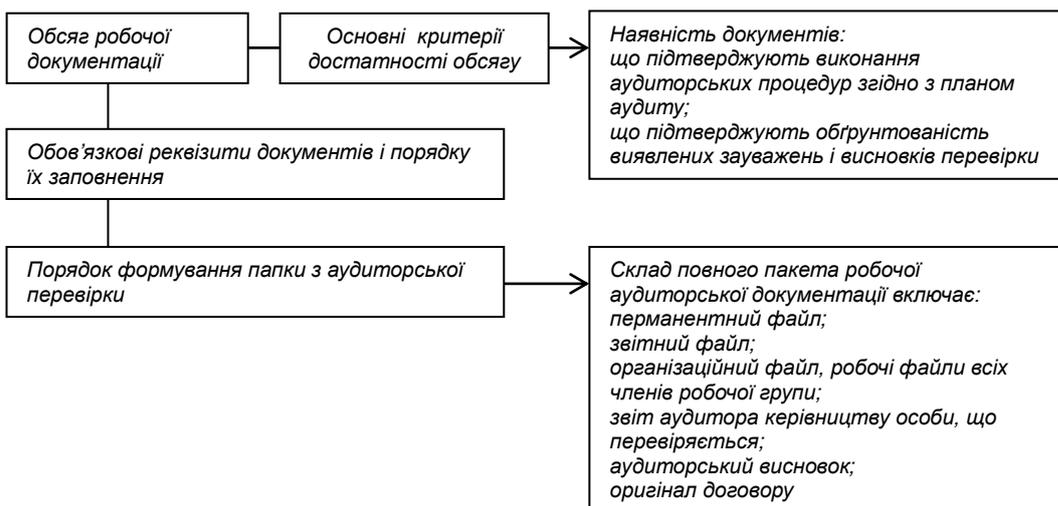


Рис. Практичні вимоги до робочої документації (узагальнено автором)

Для того щоб аудиторський звіт та висновок були якісними, відповідними, повними, деякі МСА повинні бути формалізовані у вигляді робочих (узагальнюючих) документів для використання в аудиторському звіті та висновку. А саме починаючи з МСА 200 "Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів" та закінчуючи МСА 800 "Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального значення".

Для того щоб досягти вищепоставленої мети, перш за все, потрібно дуже уважно скласти чіткий план проведення аудиту, тобто задокументувати загальну стратегію аудиту. В таких документах повинні відобразитися ключові рішення для належного планування аудиту. Це регулюється МСА 300 "Планування аудиту фінансових звітів".

Далі аудитор оцінює рівень шахрайства, його ймовірність. На цьому етапі аудитор повинен відобразити у робочих документах факт інформування керівництва про шахрайство. Аудитор повинен документально оформити обґрунтування свого висновку про наявність шахрайства, а також його місце у діяльності клієнта та ін. Це прописано у МСА 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів".

Аудитор оцінює ризики і повинен також задокументувати виявлені ризики істотних викривлень на рівні фінансової звітності, взагалі інформація з оцінки ризиків може відобразитися в робочих документах окремо або як частина аудиторської документації процедур та ін. Інформація міститься у МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень", а також МСА 330 "Аудиторські процедури відповідно до оцінки ризиків", і можна також сюди записати МСА 320 "Суттєвість в аудиті".

Ніщо не має сенсу без доказів. Тим паче аудитор повинен уважно і коректно вносити до своєї документації всі отримані докази, починаючи з самого початку аудиту і до того моменту, коли будуть написані аудиторський звіт та висновок. Це регламентується МСА 500 – 599 "Аудиторські докази".

Якщо аудитор використовує праці іншого аудитора, то він повинен зафіксувати в робочих документах будь-які зроблені висновки після вивчення робочих документів іншого аудитора, а також проведених обговорень (МСА 600 "Використання роботи іншого аудитора").

Аудиторська документація може існувати у формі даних на папері, електронних або інших носіях. Практика показує, що більшість українських аудиторських компаній до цих пір не застосовують у своїй діяльності спеціалізовані програми обробки інформації. Сьогодні аудитор повинен враховувати не лише вплив КІС на проведення аудиту, а й здійснювати перевірку в умовах функціонування управлінських КІС, що включають у себе й підсистеми ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [3].

Серед широкого вибору програмних продуктів існують такі, які певною мірою дають змогу аудитору автоматизувати більшість етапів аудиту фінансової звітності [4].

На думку автора, одним з найкращих програмних продуктів є "IT Audit: Аудитор". Ця програма має широкі функціональні можливості, головною з них є автоматичне заповнення робочих документів даними бухгалтерського обліку.

Автоматизація документування аудиту має такі переваги:

скорочення затрат часу;

зменшення ймовірності припуститися помилки;

швидкий доступ до будь-якого матеріалу (наприклад, документи колишньої перевірки даного клієнта).

Отже, можна зробити висновок, що використання інформаційних технологій є не тільки актуальним завданням і найважливішим фактором успішної роботи аудитора, а й необхідною умовою її виконання, яка забезпечить необхідні конкурентні переваги в боротьбі на вітчизняних і закордонних ринках.

У МСА не розглядається порядок складання робочих документів. Закон України "Про аудиторську діяльність" також не містить окремих вимог стосовно ведення аудиторськими фірмами та аудиторами робочої документації. Тому для забезпечення ефективної діяльності аудиторських фірм та аудиторів надзвичайну важливість має розробка форм робочої документації та методики складання робочих документів, яка буде відображатися в МСА та інших нормативно-законодавчих актах.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. О. В. Селезнєва, О. Л. Ольховікової, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської, С. О. Кулікова. – К. : ТОВ "ІАМЦ" АУ "СТАТУС", 2007. – 1152 с. 2. Аудит. Методика документування / за заг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І. І. Пилипенка. – К. : Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. – 457 с. 3. Лісіна В. Документування аудиту як складового елемента системи контролю якості аудиторських послуг / В. Лісіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 40–44. 4. Івахненко С. В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення / С. В. Івахненко // Аудитор України. – 2007. – № 3. – С. 19–24.

УДК 657.6

**Барабаш Д. В.**

## **ПРОБЛЕМИ ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ НЕЗАЛЕЖНОСТІ В АУДИТІ**

*Анотація. Розглянуто стан дотримання принципу незалежності в аудиті та віднайдено рішення проблем його забезпечення.*

*Аннотация. Рассмотрено состояние соблюдения принципа независимости в аудите, а также найдены решения проблемы его обеспечения.*

© Барабаш Д. В., 2011



*Annotation. The status of compliance the principle of independence in the audit is reviewed and decisions of the problems of its security are found.*

*Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, незалежність думки, незалежність поведінки, Кодекс етики професійних бухгалтерів.*

Незалежність аудиторів постійно знаходиться в центрі уваги, адже саме дотримання незалежності є засобом створення у користувачів фінансової звітності та суспільства в цілому впевненості в об'єктивному характері аудиторського висновку. У випадку забезпечення реальної незалежності аудитора ймовірність суттєвої помилки в оцінці фінансового стану економічних суб'єктів, що перевіряються, різко зменшується. Крім того, значно зростає престиж аудиту та довіра до нього як з боку користувачів, так і суспільства в цілому.

Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими. Серед вітчизняних авторів, праці яких присвячені проблемам забезпечення незалежності аудиторів, можна виділити таких: Бутинець Ф. Ф., Білик Р. Р., Дмитренко І. Н., Гаєвська Н. І., Чорна Н. А., Шульман М. К.

Давидовим Г. М. зроблено дослідження аудиту, в межах якого розглянута його морально-етична концепція. У вітчизняній літературі приділяється недостатньо уваги шляхам досягнення прийнятної рівня незалежності, проте, як підкреслює Дорош Н. І., сучасний розвиток теорії аудиту потребує чіткого визначення поняття незалежності аудитора.

Як було відмічено Шалімовою Н. С., людський чинник в аудиті відіграє значну роль, оскільки особа пов'язана з іншими людьми не лише прямими фінансовими та економічними зв'язками, але й іншими непрямими зв'язками соціального та економічного характеру, які базуються на загальних цінностях, прихильностях та національній приналежності. Але без прагнення до досягнення незалежності аудиторська діяльність взагалі втрачає сенс. Дотримання принципу незалежності є першоосновою професії аудитора. Якщо б не було стандартів незалежності, то висновку, представленому аудитором, мало б хто довіряв [1]. Вищевикладене й обґрунтовує актуальність дослідження.

Метою даного дослідження є оцінка дотримання принципу незалежності в аудиті та розробка шляхів більш ефективного його впровадження. Для розв'язання поставленої мети були вирішені такі завдання: розглянуті поняття незалежності, досліджені нормативно-правові регламентування дотримання принципу незалежності, висвітлені практичні причини недотримання аудиторами принципу незалежності та наведені рішення проблеми дотримання принципу незалежності.

У роботі були використані такі загальнонаукові методи: дослідження, аналіз, узагальнення, конкретизація.

Поняття незалежності пов'язане з оцінкою професійного судження аудитора, його чесності й об'єктивності відносно підтверджуваної інформації. Міжнародні стандарти аудиту визначають незалежність як:

1) незалежність думки – це така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може стати загрозою для об'єктивності професійного судження аудитора, та дає можливість аудиторів діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

2) незалежність поведінки – уникнення у своїй професійній діяльності таких фактів чи обставин, з яких інформована про них інша сторона обґрунтовано дійшла б висновку, що незалежність аудитора під загрозою [2].

Ці два аспекти категорії незалежності взаємопов'язані: не може бути незалежної думки при залежній поведінці. Цей постулат справедливий не тільки з погляду професійної етики, але й у загальнолюдському сенсі.

Реальне практичне застосування принципу незалежності аудиторів можливе на основі комплексного правового і регламентного врегулювання професійної поведінки як на рівні суб'єктів аудиторської діяльності, так і аудированих компаній, звітність яких офіційно оприлюднюється.

Можна виділити декілька документів, які регламентують вимоги та порядок дотримання такого важливого етичного принципу аудиторської діяльності, як незалежність:

1) на міжнародному рівні: Кодекс етики професійних бухгалтерів, Міжнародний стандарт контролю якості 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації", а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги", Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності;

2) на національному рівні: Закон України "Про аудиторську діяльність", Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг", інші закони України, в яких наводяться вимоги щодо незалежності аудиторів [1].

Окрім зазначеного вище, найважливішою умовою забезпечення незалежності аудиторів є розробка і впровадження внутрішньофірмових стандартів.

Поняття незалежності аудитора багатоаспектне, але на практиці, в першу чергу, мова йде про незалежність аудиторської організації від директорату економічного суб'єкта, що володіє значною владою та зацікавлений у прикрашанні фінансового стану. Звичайно, дотримання

незалежності – це питання, пов'язане, в першу чергу, із професійною самооцінкою і поняттям честі й гідності індивідуума.

Однією з важливих проблем забезпечення незалежності аудитора та аудиторської компанії є протиріччя між принципом незалежності і платністю. Багато аудиторських компаній проводять аудит сумлінно, проте такі фірми часто програють боротьбу з недобросовісними конкурентами, які знижують ціну на аудит за рахунок меншої собівартості, оскільки не приділяють належної уваги аудиторським процедурам табору достатніх доказів для формування адекватної думки щодо стану фінансової звітності клієнта [3]. Такі аудиторські фірми найбільш влаштовують замовників, що підлягають обов'язковому аудиту, оскільки вони часто сприймають аудит як формальність та зацікавлені в найменшій сумі сплаченого гонорару. Деякі "кишенькові" аудиторі, які, підлаштовуючись під специфічні українські умови ведення бізнесу, продають аудиторський висновок, створюючи навколо себе імідж необ'єктивних та недобросовісних професіоналів.

Усе це є причиною скептичного ставлення користувачів аудиторських послуг до принципу "професійної незалежності" та взагалі зниження довіри до аудиту. Тому казати про якість аудиту можна тільки тоді, коли практика застосування етичних принципів, зокрема принципу незалежності, буде максимально збігатися з етичними нормами економічних відносин у суспільстві в цілому.

Наукова новизна статті полягає в пошуці та узагальненні заходів рішення проблеми дотримання принципу незалежності в аудиті. А саме, розв'язками проблеми дотримання принципу незалежності й одержання від аудитора більш об'єктивної інформації можуть стати такі заходи:

- 1) створення систем внутрішнього і зовнішнього контролю за діяльністю аудиторської фірми, моніторинг якості і незалежності;
- 2) страхування цивільної відповідальності аудитора;
- 3) розробки ефективних методик кількісної оцінки збитку від неякісного аудиту в типових ситуаціях;
- 4) розробка та дотримання внутрішньофірмового порядку виведення з робочої групи перевірки аудиторів, фінансова зацікавленість яких в аудированому підприємстві може створювати загрозу незалежності аудиторській фірмі;
- 5) ротація аудиторів та заборона надання аудиторських і консалтингових послуг однією і тією ж компанією;
- 6) обов'язковість наявності аудиторських комітетів у складі органів управління публічних компаній.

Визначаючи перспективи подальших наукових розробок за напрямом забезпечення дотримання принципу незалежності в аудиті, треба відмітити необхідність удосконалення Кодексу етики професійних бухгалтерів у частині визначення суттєвості та значущості загрози аудитора, зазначення, що слід робити при виявленні загрози, визначення застережних заходів для всіх ситуацій, які можуть виникнути в практиці діяльності аудиторських фірм. Також треба більше уваги приділяти проблемам дотримання принципу незалежності в аудиті, що виникають на практиці, та розробки шляхів їх ефективного вирішення.

Підсумовуючи результати дослідження, можна зазначити, що в Україні існують суттєві проблеми дотримання принципу незалежності. Український аудит стоїть перед альтернативою – або пристосуватися до сучасних умов ведення бізнесу, або намагатися "вилікувати" його та привчити до певних правил поведінки, хоча б таких, що практикує Захід [4].

Аудитори – це справжня еліта серед економістів. Тому вони повинні забезпечувати високий рівень якості наданих послуг, який є неможливим без дотримання у своїй діяльності законодавчих норм та етичних вимог. Розвиток аудиторської професії повинен бути спрямований на завоювання та зміцнення суспільної довіри до аудиту шляхом дотримання фундаментальних принципів професійної етики, зокрема принципу незалежності.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

---

**Література:** 1. Шалімова Н. С. Законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності аудиту на Україні: проблеми та напрямки вдосконалення / Н. С. Шалімова // Наука й економіка. – 2010. – № 1. – С. 76–83. 2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. мови О. В. Селєзньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської, С. О. Кулікова. – К. : ТОВ "ІАМЦ АУ СТАТУС", 2006. – 1152 с. 3. Гаевская Н. И. Контроль качества – залог реальной цены на аудиторские услуги / Н. И. Гаевская // Аудитор України. – 2007. – № 20. – С. 19–23. 4. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 47–54. 5. Шульман М. К. Проблеми практичної реалізації принципу незалежності у діяльності аудитора / М. К. Шульман // Аудитор України. – 2007. – № 14. – С. 23–25.

## АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ В УКРАЇНІ

*Анотація. Розглянуто сутність аудиторських послуг, показники діяльності на ринку аудиторських послуг та запропоновано рекомендації для подальшого розвитку ринку.*

*Аннотация. Рассмотрены сущность аудиторских услуг, показатели деятельности на рынке аудиторских услуг и предложены рекомендации для дальнейшего развития рынка.*

*Annotation. The essence of accountant services and performance indicators at the market of accountant services are investigated and recommendations for further market development are considered.*

*Ключові слова: аудит, ринок аудиторських послуг, супутні аудиторські послуги, аудиторські компанії, аудиторська діяльність.*

Необхідність аудиторських послуг з кожним днем тільки зростає. Вчасна аудиторська допомога дозволяє суб'єктам господарювання почуватися впевнено. А в період фінансової кризи впевненість у майбутньому – на вагу золота. У цьому і полягає актуальність дослідження.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ щодо класифікації та аналізу стану й динаміки ринку професійних аудиторських послуг в Україні зробили провідні вчені-економісти: Бутинець Ф. Ф., Дорош Н. І., Лубенченко О. Е., Нечай Т. П.

Завдання дослідження – аналіз ситуації на ринку аудиторських послуг в Україні на теперішній час.

Аудит – це лише складова аудиторської діяльності, адже, крім власне перевірки (аудиту), аудиторські фірми надають широкий спектр аудиторських послуг, що, безперечно, приваблює потенційних замовників.

Згідно з законодавством України, аудиторські послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб [1].

Основними документами, що регулюють аудиторську діяльність, є Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 р., Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики та Господарський кодекс України.

Аудит – це перевірка, у результаті якої аудитор на основі проведених аудиторських процедур і отриманих достатніх аудиторських доказів висловлює власну незалежну думку щодо перевіреної інформації. Основним завданням аудиту є дієва допомога підприємству, виявлення помилок і попередження їх у майбутньому [2, с. 18–19].

На сьогоднішній день аудиторські компанії пропонують досить широкий перелік послуг. Вони також мають право на договірних засадах вести бухгалтерський облік на підприємствах, формувати та подавати його фінансову та іншу звітність, тобто, по суті, виконувати обов'язки головного бухгалтера підприємства.

У МСА визначено супутні аудиту послуги: підготовка оглядів, іншої інформації, виконання погоджених процедур тощо. Такими процедурами вважаються аналіз та перевірка окремих елементів фінансово-господарської діяльності підприємства, висновок (думка аудитора) щодо правильності яких буде цікавим замовнику.

Виконуючи завдання з підготовки інформації, аудитор не висловлює думку щодо неї, а лише збирає, класифікує та узагальнює дані. Аудитори можуть перевіряти: дані (історичні, прогнозні, статистичні); показники результатів діяльності; системи та процеси (наприклад, систему внутрішнього контролю, управлінський облік); поведінку (наприклад, корпоративне управління, управління людськими ресурсами). Тобто супутні аудиту роботи – це різні послуги (наведені вище), консультації аудиторської фірми (аудитора), про виконання яких домовилися замовник з аудитором і які не вимагають аудиторських висновків про достовірність бухгалтерської звітності та іншої облікової інформації, а лише рекомендацій кваліфікованого фахівця.

Стисло висвітливо певну динаміку ринку аудиторських послуг в Україні за останні 8 – 10 років. Вона допоможе проаналізувати сучасний стан ринку та визначити недоліки його функціонування [3 – 5]. Слід також сказати про наполегливість АПУ, яка від аудиту та операційного аудиту як видів аудиторської діяльності у 2000 р. спромоглася встановити чотири її різновиди в 2009 р. (таблиця). Сучасні рішення АПУ, які приймаються відповідно до вимог законодавства, суттєво розширили можливості диверсифікації професійних послуг аудиторів.

## Зміни у видах аудиторської діяльності згідно з законодавством

Види аудиторських послуг у 2000 р.	Види аудиторських послуг у 2009 р.
1. Аудит	1. Завдання з надання впевненості, у тому числі:
2. Супутні аудиту послуги, у тому числі:	1.1. Аудит історичної фінансової інформації
2.1. Оглядова перевірка	1.2. Огляд історичної фінансової інформації
2.2. Операційна перевірка	1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом (усього 17 позицій)
2.3. Компіляція (трансформація обліку)	2. Супутні послуги, у тому числі:
	2.1. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації
	2.2. Завдання з підготовки фінансової інформації
	3. Інші послуги (усього 13 позицій)
	4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту

Слід зазначити, що в 2007 р. аудитори отримали можливість легально здійснювати оцінку, вести бухгалтерський облік для третіх осіб, представляти інтереси третіх осіб у суді, консультувати замовника з багатьох питань та оцінювати різноманітні аспекти його діяльності, проводити професійні тренінги тощо. Тобто кількість послуг, які може надавати клієнтові суб'єкт аудиту в Україні, зросла з 4 у 2000 р. до 47 у 2009 р., або майже в 12 разів.

Як видно, ринок аудиторських послуг в Україні суттєво розширився та диференціювався за напрямками або інтересами замовників. Спираючись на виявленні тенденції розвитку ринку аудиту в країні, можна виділити головні шляхи подолання існуючих недоліків.

По-перше, це структуризація аудиторської фірми, тобто до її складу повинні входити не тільки професійні аудитори, а й фахівці різних профілів, таких, як: інформаційні технології, право, контролери якості аудиторських послуг, оцінювачі.

По-друге, це комплексне обслуговування бізнесу. Фірма повинна пропонувати не тільки аудит та аудиторські послуги, консалтинг правовий та щодо бухгалтерського обліку та оподаткування, а й консультаційну допомогу у сфері управління, визначення ефективності господарювання, ефективності інноваційної або інвестиційної політики. Чим ширший цей спектр послуг, тим більше шансів для фінансового успіху, впевненості в майбутньому.

По-третє, потрібно всім представникам незалежного аудиту в Україні активізувати роботу щодо пропаганди корисності та важливості незалежного аудиту як для власників, так і для держави в цілому.

Отже, на основі аналізу підходів авторів фахових праць до визначення поняття аудиторської послуги та оцінки характеристик природи послуг визначено аудиторську послугу як діяльність аудиторських фірм та приватних аудиторів, у результаті якої формується продукт праці, що не має матеріального вираження і забезпечує реалізацію економіко-правових відносин суб'єктів господарювання. У 2010 р. виповнилося 17 років як в Україні був легалізований аудит. Попри всі негаразди та спроби його скасувати, зробити додатком до ревізії, зобов'язати всіх проходити аудит, відмінити або зменшити поле обов'язкового аудиту, аудит склався як професійна діяльність і в нього є історична перспектива. Безумовно, ознакою цього є певне становлення національного ринку аудиторських послуг.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" № 3125-XII від 22.04.1993 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Безхмарне майбутнє – аудиторські послуги в Україні // Консалтинг в Україні. – 2008. – № 9–10. 3. Аудит в Україні – 2000 р. Статистика та аналіз ринку аудиторських послуг. Офіційне видання Аудиторської палати України. Інформаційний бюлетень № 1. 4. Аудит в Україні – 2008 р. Статистика та аналіз ринку аудиторських послуг. Офіційне видання Аудиторської палати України. Інформаційний бюлетень № 9. 5. Узагальнюючий аналіз результатів здійснення аудиторської діяльності аудиторськими фірмами (аудиторами) за даними звітів форми Ф-1 за 2009 р., що надійшли до АПУ. – К., 2010. 6. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во "Знання" ; КОО, 2001. – 402 с.

## ВИДИ АУДИТОРСЬКИХ ВИСНОВКІВ ТА УМОВИ ЇХ НАДАННЯ

*Анотація. Розглянуто види аудиторських висновків про фінансову звітність економічно-го суб'єкта, їх суть, види й умови надання.*

*Аннотация. Рассмотрены виды аудиторских заключений о финансовой отчетности экономического субъекта, их сущность, виды и условия предоставления.*

*Annotation. The types of public accountant conclusions about the financial reporting of economic subject, their essence, kinds and terms of grant are examined.*

*Ключові слова: аудиторський висновок, аудиторський звіт, модифікація, аудиторська перевірка.*

Складання аудиторського висновку є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, оскільки підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур, узальнюються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти, відповідності чинному законодавству. Аудиторський звіт і висновок – це "продукт" праці аудитора. Законодавство вимагає складання аудиторського висновку при здійсненні аудиту фінансової звітності. Висловленням своєї думки аудитор забезпечує впевненість користувачів інформації в тому, що звітність є достовірною.

Актуальність теми розкриває саме поняття "аудит" – це діяльність, направлена на зменшення підприємницького ризику, оскільки наявність достовірної фінансової інформації дозволяє підвищити ефективність функціонування ринку капіталу і дає можливість оцінювати і прогнозувати наслідки ухвалення ряду економічних рішень.

Значний внесок у дослідження теоретичних прикладних аспектів проблеми трактування сутності, отримання та використання аудиторських висновків зробили такі вчені: Дорош Н. І., Кулакowska Л. П., Усач Б. Ф., Понікаров В. Д., Серикова Т. Н., Давидов Г. М., Петрик О. А., Белуха Н. Т., Бутинець Ф. Ф., Шеремет А., Савченко В. Я.

Метою написання даної роботи є теоретичне обґрунтування та розкриття поняття аудиторських висновків, їх класифікації, розгляд організації аудиторських висновків.

У зв'язку з даною метою були поставлені такі завдання:

вивчення сутності та видів аудиторських висновків;

визначення законодавчого та інформаційного забезпечення аудиторських висновків;

надання типів аудиторських висновків.

Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт містить відомості про стан обліку, внутрішнього контролю, достатність і достовірність фінансової звітності. У зв'язку з тим, що зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та наслідків перевірки, він складається за довільною формою. Аудиторський звіт складається тільки для замовника і може бути опублікований тільки за його дозволом.

Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), що складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності фінансової звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [1].

Вважається, що аудиторський висновок можна складати у вільній формі, але обов'язково він повинен містити такі елементи: назва (заголовок); адресат; вступ або вступний (початковий) параграф; параграф, який описує обсяг (характер) аудиторської перевірки; параграф, в якому висловлено думку аудитора про фінансову звітність; дата видачі аудиторського висновку; адреса аудитора (аудиторської фірми); підпис аудитора (керівника аудиторської фірми).

Аудиторський висновок складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і має містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта. Перед складанням аудиторського висновку аудитор остаточно оцінює аргументованість своїх тверджень і доказів [2].

Аудиторський висновок може бути: безумовно-позитивним, умовно-позитивним, негативним або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства.

1. Безумовно-позитивний висновок – надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і пасивів, господарська діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства, система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам, фінансова звітність складена на підставі справжніх даних обліку і достовірно відображає фінансовий стан.

2. Умовно-позитивний висновок (є фундаментальна непевність). У зв'язку з неможливістю перевірки окремих фактів аудитор не може висловити свою думку щодо вказаних моментів, але вони мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перевертають дійсний фінансовий стан. Аудитор вважає можливим підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність господарської діяльності чинному законодавству. Система обліку відповідає законодавчо-нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на підставі достовірних даних і в цілому достовірно відображає фактичний фінансовий стан.

3. Умовно-позитивний висновок (є фундаментальна незгода). Деякі операції оформлені з порушенням встановленого порядку. Однак вказані моменти мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не викривляють дійсний фінансовий стан. Аудитор вважає можливим підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарської діяльності чинному законодавству. Система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на підставі достовірних (справжніх) фінансових даних і в цілому достовірно відображає фактичний фінансовий стан.

4. Негативний висновок. Аудитом встановлені порушення. Допущені порушення викривляють реальний стан справ у цілому (в основному). Прийнята система обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Дані фінансової звітності не відповідають обліковим даним. Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний фінансовий стан.

5. Відмова від надання висновку. У зв'язку з неможливістю перевірити факти аудитор не може висловити думку щодо вказаних моментів. Представлені моменти суттєво впливають на дійсний стан справ у цілому. У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських свідчень аудитор не може видати об'єктивний аудиторський висновок [3].

Таким чином, аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів. Його публікація є свідченням того, що фінансова звітність підприємства-клієнта, як в цілому, так і у всіх деталях, відповідає чинному законодавству, методології ведення бухгалтерського обліку, визначеної внутрішнім регламентом облікової політики підприємства-клієнта, і є достовірною [4]. Аудиторський висновок складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до її зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. Основною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість і доступність сприйняття. Тому структура аудиторського висновку і формулювання, які використовуються в ньому (залежно від його виду), повинні бути одноманітними, типовими.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Білуха М. Т. Аудит : підручник / М. Т. Білуха. – К. : Знання, 2000. – 768 с. 2. Крапивко М. Л. Суттєвість в аудиті / М. Л. Крапивко // Аудитор України. – 2002. – № 6. – С. 18–20. 3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гика, С. О. Кулікова. – К. : ТОВ "ІАМЦ" АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с. 4. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2006. – 895 с. 5. Петрик О. А. Аудит : методологія та організація / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

УДК 657.6

**Борозенець Д. І.**

## **ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ**

*Анотація. Розглянуто методику аудиту розрахунків з оплати праці, наведено рекомендації щодо поліпшення проведення аудиту.*

*Анотация. Рассмотрена методика аудита расчетов по оплате труда, представлены рекомендации по улучшению проведения аудита.*

© Борозенець Д. І., 2011



*Annotation. The technique of payment for labour audit is considered, recommendations about improvement of carrying out this audit are presented.*

*Ключові слова: аудит розрахунків з оплати праці, його організація та методика, план аудиторської перевірки, нарахування заробітної плати.*

Аудит розрахунків з оплати праці як елемент фінансової звітності підприємств набуває особливого значення в сучасних умовах розвитку економіки України. Це відбувається у зв'язку з інтеграцією України до Європейського Союзу та пов'язаними з цим трансформаційними процесами та реформами законодавства, які вимагають організації та проведення аудиту на більш високому рівні з урахуванням міжнародного досвіду. Адаптація існуючої системи обліку та аудиту до міжнародних стандартів, упровадження у практику нових підходів і методик організації обліку та аудиту розрахунків з оплати праці посилює актуальність цього питання.

Значний внесок у вивчення проблем організації аудиту розрахунків з оплати праці зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: Атамас П. І., Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Загородній В. П., Сопко В. В., Суйц В. П., Усач Б. В., Шеремет О. Д. та ін. Однак у зв'язку з реформуванням законодавства та бухгалтерського обліку виникає ряд питань щодо методики аудиту розрахунків з оплати праці, які потребують подальшого поглибленого вивчення.

Основною метою роботи є обґрунтування теоретичних положень, а також розробка рекомендацій з питань удосконалення методики аудиту розрахунків з оплати праці з урахуванням Міжнародних стандартів аудиту та використанням сучасних комп'ютерних систем, а також трансформації бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Для досягнення цієї мети необхідно вирішити такі завдання: розглянути особливості організації аудиту оплати праці, визначити джерела інформації та методику проведення перевірки, розглянути проблеми методики аудиту розрахунків з оплати праці та запропонувати заходи їх вирішення.

Методами дослідження є діалектичний підхід до вивчення сучасного стану аудиту розрахунків з оплати праці та його оцінка. Також у процесі дослідження було використано такі загальнонаукові методи пізнання, як порівняння, аналіз та синтез, узагальнення даних.

Аудит розрахунків з працівниками – досить складний етап аудиту фінансової звітності, який є дуже трудомістким, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації. Він передбачає постійне ведення роботи, спрямоване на максимальне скорочення часу перевірок без зниження при цьому їх якості [1]. Вирішення цього питання можливе шляхом удосконалення процесу автоматизації аудиту та раціоналізації і структуризації аудиторського процесу.

Поряд з трудомісткістю аудиту йде недосконалість бухгалтерського обліку та постійні зміни законодавства, що вирішується шляхом наведення рекомендацій щодо відображення розрахунків з оплати праці в обліку та фінансовій звітності з урахуванням МСФЗ. Завдяки чому спрощується процес проведення аудиту.

Мета проведення аудиту розрахунків з оплати праці полягає в незалежному професійному судженні аудитора щодо правильності відображення у фінансовій звітності підприємства інформації про розрахунки з оплати праці, а також про реальність сум заборгованостей, які числяться в бухгалтерському обліку на дату проведення перевірки.

Основними завданнями аудитора при виконанні завдання з аудиту розрахунків з оплати праці є підтвердження тверджень, поданих управлінським персоналом підприємства на перевірку.

Перевірку правильності нарахування і виплати заробітної плати аудитор, насамперед, починає з планування, під яким розуміється розробка загальної стратегії виконання завдань, детальний підхід до очікуваного характеру, термінів і масштабів аудиторської перевірки і плану аудиту для зменшення аудиторського ризику відносно допустимого низького рівня [2].

Перевірка дотримання встановленого порядку ведення аналітичного та синтетичного обліку оплати праці здійснюється згідно з: Господарським кодексом, Цивільним кодексом, законів України "Про аудиторську діяльність", "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", "Про оплату праці", Міжнародними стандартами аудиту, П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 11 "Зобов'язання", П(С)БО 26 "Виплати працівникам", Постановою "Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні" [2].

На цьому етапі необхідно скласти загальний план аудиторської перевірки, оцінити її обсяг, аудиторську програму та визначитися з аудиторськими процедурами, зібрати необхідну інформацію про замовника, провести оцінку ведення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві, встановити рівень суттєвості, аудиторські ризики та провести документальне оформлення зібраної інформації. Оскільки аудит розрахунків з оплати праці є одним з найбільш ємних і масштабних процесів, то використовувати суцільну перевірку не доцільно, аудитор найчастіше використовує вибіркочну перевірку при проведенні такого аудиту.

Під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці слід використовувати такі джерела інформації: наказ про облікову політику підприємства, трудові договори і контракти, розрахунково-платіжні відомості, платіжні відомості, розрахункові відомості, реєстри бухгалтерського обліку, акти перевірок, накази, особисті картки робітників, відомості обліку, відпускні та інші документи стосовно об'єкта дослідження, таблиці обліку робочого часу, Головну книгу [3].

Усі процедури аудиторської перевірки супроводжуються робочими документами.

Аудитор, насамперед, перевіряє чисельність працівників підприємства і правильність її відображення у звітності згідно з Інструкцією зі статистики чисельності працівників. Вибірково перевіряють наявність трудових книжок працівників, правильність оформлення таблиць обліку часу.

Під час перевірки первинних документів установлюється повнота заповнення усіх реквізитів, наявність відповідних підписів уповноважених осіб, які відповідають за облік виконаних робіт, відсутність у документах виправлень.

Правильність нарахування заробітної плати визначають шляхом перевірки правильності застосування розцінок шляхом зіставлення з документом, де вони передбачені; уточнення правильності визначеного обсягу виконаної роботи і кількості відпрацьованого часу шляхом їхнього зіставлення з обліковими та подорожніми листками, таблицем виходу на роботу; арифметичної перевірки правильності нарахування суми шляхом множення розцінки на кількість днів роботи, на суму товарообороту, на кількість виробленої продукції тощо.

Встановлюється відповідність показників аналітичного обліку за субрахунками 661, 662 із записами в Головній книзі і балансі [4].

Далі встановлюється правильність вказаної в облікових реєстрах кореспонденції рахунків та суми нарахованої зарплати та утримань з неї. Під час перевірки здійснюється арифметичний контроль сум утриманого податку, підтверджується законність застосування пільг, передбачених чинним законодавством [3]. Якщо виявлено неправильну кореспонденцію рахунків, складається відомість виявлених помилок та занотовується в робочих документах особи, що здійснює перевірку.

Для досягнення основної мети роботи автор визначає таке завдання: визначити підходи щодо вдосконалення організації та методики проведення аудиту розрахунків з оплати праці. Для реалізації цього завдання необхідно: вивести чіткий алгоритм проведення перевірки з оплати праці на підприємстві шляхом структуризації її процесу, а також шляхом вдосконалення деяких аспектів бухгалтерського обліку, які значно впливають на методику проведення аудиторських перевірок. Аудит обліку операцій з оплати праці та оформлення відповідної документації потребує розробки рекомендацій щодо відображення таких розрахунків в обліку та фінансовій звітності з урахуванням МСФЗ.

Необхідно орієнтувати організацію ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності з оплати праці на МСФЗ 19 "Винагорода робітникам" [5], який детальніше визначає розрахунки з працівниками. У зв'язку з цим запропоновано розширити аналітичний облік розрахунків з оплати праці, а також ввести новий розділ до Приміток до фінансової звітності, який мав би назву "Розрахунки з працівниками підприємства". Він повинен містити інформацію щодо розшифрування структури і розміру довгострокових та поточних зобов'язань за виплатами працівникам.

У зв'язку зі значними втратами часу на обробку інформації, отриманої з первинних документів, та складання програми аудиторської перевірки та робочих документів доцільно використання сучасних інформаційних комп'ютерних систем, які мають бути адаптовані до сучасних вимог обліку та аудиту. У зв'язку з цим необхідне підвищення вимог до кваліфікації, професіоналізму аудитора щодо роботи з комп'ютерними програмами для зниження аудиторських ризиків [6].

Новизна одержаних результатів дослідження полягає в тому, що було запропоновано заходи удосконалення методики проведення аудиту: нові синтетичні рахунки і субрахунки обліку розрахунків з оплати праці згідно з методологічними вимогами МСФЗ 19; нову форму розділу Приміток до річної фінансової звітності "Розрахунки з працівниками підприємства"; дістали подальшого розвитку методичні прийоми аудиту розрахунків з оплати праці з використанням сучасних інформаційних систем.

У зв'язку з інтеграцією до ЄС, трансформуванням та реформуванням законодавства висвітлені в роботі проблеми є дуже актуальними.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

---

**Література:** 1. Петрик Е. Аудит расчетов по оплате труда и другим выплатам работникам: требования к организации и методике / Е. Петрик, Н. Шульга // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 12. – С. 47–54. 2. Мултанівська Т. Аудит у схемах і таблицях / Т. Мултанівська, М. Горяєва ; ред. Я. Кавторєва. – Харків : Фактор, 2009. – 336 с. 3. Савченко В. Я. Аудит : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2003. – 268 с. 4. Ворона Ю. В. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці / Ю. В. Ворона // Финансовые рынки и ценные бумаги. – 2009. – № 23. – С. 36–40. 5. МСФО 19 "Вознаграждение работникам" (IAS 19. Employee Benefits) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://p-a-c.ru/261311>. 6. Івахненко С. В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення / С. В. Івахненко // Аудитор України. – 2007. – № 3. – С. 21.

## МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО В УМОВАХ ФІНАНСОВОЇ КРИЗИ

*Анотація. Присвячено актуальним питанням проведення аудиту витрат виробництва в умовах фінансової кризи. Запропоновано стратегію аудиту виробничих затрат та калькулювання собівартості.*

*Анотация. Посвящено актуальным вопросам проведения аудита издержек производства в условиях финансового кризиса. Разработана стратегия аудита производственных затрат и калькулирования себестоимости.*

*Annotation. The article is devoted to nowadays questions of carrying out the production costs audit in the conditions of financial crisis. Strategy of audit of industrial expenses and calculating cost prices is developed.*

*Ключові слова: аудит витрат, завдання аудиту, метод обліку витрат.*

Першочерговим завданням українських підприємств в умовах фінансової кризи є збереження конкурентоспроможності, що обумовлює підвищення ролі аудиту як основного фактора зниження витрат на виробництво. Під впливом нових завдань, що постають перед аудитором, аудит виробничих витрат зазнає значних змін. Функції аудитора не обмежуються лише підтвердженням достовірності даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності. Проведення аудиту витрат в існуючих економічних умовах вимагає від аудитора надання ґрунтовних рекомендацій щодо заходів скорочення витрат на виробництво та собівартості продукції, визначення доцільності використовуваного на підприємстві методу калькуляції витрат. Не від'ємною від зазначених є проблема раціоналізації та структуризації аудиторського процесу з метою зниження його трудомісткості й одночасного підвищення ефективності використання робочого часу аудитора, що забезпечить зниження тривалості та вартості аудиторської перевірки без ризику зменшення його якості. З огляду на наявність таких проблемних питань обрана тема є актуальною.

Питаннями організації та методології аудиту, розробки стадій технології проведення аудиту витрат на підприємстві займалися сучасні вітчизняні автори. Савченко В. Я., Петрик О. А., Свідерський Д. С. вивчали мету та завдання аудиту витрат, його програму та процедури, особливості методів та методики аудиту виробничих витрат. Усач Б. Ф., Душко З. О., Колос М. М. приділяли увагу організації та методиці аудиторської перевірки запасів і витрат діяльності. Іванова Н. А. та Ролінський О. В. розглядали мету, предмет та завдання аудиту виробничої діяльності, нормативно-правове забезпечення та джерела інформації для проведення аудиту [1].

Метою даного дослідження є розробка стратегії аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості з урахуванням умов кризового середовища як фактора раціоналізації аудиторської перевірки. Для досягнення поставленої мети використовуються такі загальнонаукові методи: синтез, табличний, дедуктивний та узагальнення.

Аудит витрат виробництва є різновидом аудиторської перевірки за об'єктами обліку. Методологічні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства регламентуються П(С)БО 16 "Витрати".

Пропонованим шляхом удосконалення методики проведення аудиту витрат виробництва є постановка мети перевірки, ранжування завдань, формування вичерпного переліку необхідних і достатніх аудиторських процедур щодо вивчення джерел інформації для отримання релевантних аудиторських доказів, що забезпечить формування незалежної думки та надання ґрунтовного аудиторського висновку. Метою аудиту обліку витрат виробництва є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат операційної діяльності, надання рекомендацій щодо доцільності застосування використовуваного методу обліку витрат тощо. Предметом аудиту операцій з обліку витрат є господарські процеси й операції, пов'язані з накопиченням і списанням витрат, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами [2].

З метою раціоналізації та структуризації аудиту витрат виробництва розроблено стратегію аудиту виробничих витрат та калькулювання собівартості, яку наведено на рисунку.

Аудиторські задачі						
1. Вивчення особливостей організації виробництва та технологічного процесу	2. Вивчення облікової політики щодо обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості	3. Перевірка матеріальних витрат	4. Перевірка витрат на оплату праці	5. Перевірка витрат на соціальні заходи	6. Перевірка амортизаційних відрахувань	7. Перевірка інших прямих витрат
Аудиторські процедури						
Ознайомлення з переліком основних засобів, які застосовуються для виробництва продукції (робіт, послуг); з обсягом та номенклатурою виробничих запасів; необхідною робочою силою та ін.	Ознайомлення: зі складом витрат на виробництво за статтями калькулювання; методом калькулювання собівартості та оцінки вибуття запасів; з переліком загально-виробничих витрат, у тому числі постійними і змінними та ін.	Перевірка обґрунтованості включення тих чи інших матеріальних витрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) за номенклатурою, кількістю та вартістю; перевірка правильності застосування обраного методу вибуття запасів; контрольний запуск сировини у виробництво та ін.	Перевірка правильності нарахування основної та додаткової заробітної плати та обґрунтованість включення таких витрат до собівартості окремих видів продукції та загально-виробничих витрат.	Перевірка правильності розрахунку нарахувань на фонд оплати праці виробничих працівників за видами продукції та нарахувань на фонд оплати праці загально-виробничих працівників та ін.	Перевірка правильності розрахунку амортизації у бухгалтерському обліку відповідно до обраного методу; підтвердження обґрунтованості обраного методу нарахування амортизації та ін.	Перевірка обґрунтованості включення інших прямих витрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та загально-виробничих витрат; правильність розрахунку та списання втрат від браку продукції та ін.
Аудиторські завдання						
Технологічна карта, галузеві нормативи	Наказ про облікову політику	Технологічна карта, лімітнозабірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, бухгалтерські доведення	Штатний розклад, розрахунково-платіжні відомості, зведені, розрахунково-платіжні відомості робітників, лікарняні листки, бухгалтерські довідки та ін.	Зведення відрахувань до фондів, довідки, котрі засвідчують інвалідність	Відомість нарахування амортизації, облікова політика	Звіт про використання коштів, виданих на відрядження чи підзвіт, акт про брак, розрахунок собівартості браку та ін.
Аудиторські задачі						
8. Перевірка розподілу загально-виробничих витрат (ЗВВ)	9. Перевірка планової калькуляції собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг)	10. Перевірка правильності фактичної калькуляції окремих видів продукції (робіт, послуг)	11. Перевірка правильності розрахунку відхилень фактичної собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) від собівартості за обліковими цінами	12. Підтвердження даних облікових регістрів щодо виробничих витрат та собівартості продукції (робіт, послуг)	13. Підтвердження фінансової звітності щодо виробничих витрат та собівартості продукції (робіт, послуг)	
Аудиторські процедури						
Підтвердження обґрунтованості обраної бази розподілу загально-виробничих витрат, перевірка правильності розрахунку розподілу ЗВВ, перевірка обґрунтованості віднесення тих чи інших ЗВВ до змінних або постійних, перевірка правильності списання ЗВВ та ін.	Перевірка правильності розрахунку собівартості окремих видів продукції за обліковими цінами.	Перевірка правильності розрахунку собівартості окремих видів продукції за фактичними цінами.	Перевірка правильності розрахунку та списання в бухгалтерському обліку таких відхилень	Підтвердження даних журналу 5, 5А, відомості 5.1.	Підтвердження тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку даним фінансової звітності	
Джерела інформації						
Розрахунок розподілу загально-виробничих витрат, облікова політика	Планова калькуляція, розрахунок бухгалтерії	Фактична калькуляція, розрахунок бухгалтерії	Розрахунок бухгалтерії	Журнал 5, 5А, відомість 5.1, первинні документи з обліку виробничих витрат	Журнал 5, 5А, відомість 5.1, Головна книга, оборотно-сальдова відомість, Звіт про фінансові результати	

Рис. Стратегія аудиту виробничих затрат та калькулювання собівартості

У процесі проведення перевірки для надання рекомендацій щодо зниження собівартості продукції аудитор повинен виконати спеціальні процедури, щоб виявити закономірності та кількісні взаємозв'язки між основними чинниками виробництва та визначити кількісне значення окремих факторів у формуванні собівартості продукції. Це дозволить перевіряючому зробити обґрунтовані висновки і пропозиції щодо використання виявлених резервів зростання обсягів виробництва і зниження його собівартості [3].

Отже, в умовах фінансової кризи аудит виробничих затрат набуває особливого значення. Запропонована у статті стратегія аудиту дозволить аудитору якісно та послідовно провести аудит,



розробити рекомендації щодо впровадження системи управління виробничими витратами. Дана стратифікація завдань аудитора та виокремлення аудиторських процедур і джерел інформації, що їм відповідають, забезпечує підвищення ефективності використання робочого часу аудитора та вдосконалює методику аудиту витрат на виробництво.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту : навч. посібн. / Н. А. Іванова, О. В. Ролінський. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 216 с. 2. Шелковникова О. В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів [Електронний ресурс] / О. В. Шелковникова. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npkntu\\_-e/2010\\_17/stat\\_17/41.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npkntu_-e/2010_17/stat_17/41.pdf). 3. Гололобова І. В. Методика проведення аудиту затрат на виробництво продукції [Електронний ресурс] / І. В. Гололобова. – Режим доступу : [http://science.ncstu.ru/articles/econom/2006\\_04/32.pdf/file\\_download](http://science.ncstu.ru/articles/econom/2006_04/32.pdf/file_download).

---

**Гладун А. С.**

УДК 657.6

## **НАДІЙНІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ЯК ЗАПОРУКА ДОСТОВІРНОГО ВИСНОВКУ**

*Анотація. Розглянуто основні правила оцінки надійності аудиторських доказів для складання достовірного аудиторського висновку, проблеми, з якими стикається аудитор при отриманні доказів.*

*Анотация. Рассмотрено основные правила оценки надежности аудиторских доказательств для составления достоверного аудиторского заключения, проблемы, с которыми сталкивается аудитор при получении доказательств.*

*Annotation. The main rules of an estimation of reliability of auditor proofs for drawing up of an authentic audit report are considered, the problems which the auditor faces at reception of proofs are suggested.*

*Ключові слова: аудиторські докази, висновок, надійність, достовірність.*

Відповідальною і трудомісткою частиною роботи аудитора є підготовка аудиторських доказів за всіма об'єктами контролю. На основі аналізу й узагальнення даних, аудиторських свідчень аудитор робить висновок про достовірність фінансової звітності на перевірюваному підприємстві.

Для видачі обґрунтованих звітів аудитор повинен мати повну, достовірну і надійну інформацію – аудиторські докази. Доказом є факт, який підтверджує чи спростовує (заперечує) інший факт, або ж відомості щодо певного факту, які дають змогу досить впевнено сформулювати думку і скласти аудиторський висновок. Тому тема надійності аудиторських доказів є досить актуальною завжди.

Проблемам оцінки надійності аудиторських доказів присвятили дослідження такі вчені: Бондар М. І., Бондаренко Н. О., Дорош Н. І., Редько О. Ю., Савченко В. Я., Сопко В. В. та ін.

Мета дослідження полягає у розробці основних правил оцінки надійності аудиторських доказів для надання достовірного аудиторського висновку та у вирішенні проблем збору цих доказів. Відповідно до поставленої мети визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення, до яких належать:

визначення поняття аудиторських доказів та джерел їх отримання;  
виявлення взаємозв'язку між повнотою аудиторських доказів та адекватним висновком;  
обґрунтування вимог надійності аудиторських доказів.

Аудиторські докази – інформація, що використовується аудитором при формуванні висновків, на підставі яких складається аудиторський звіт. Аудиторські дані включають інформацію, що міститься в облікових записах, які лежать в основі фінансових звітів, та інші відомості.

Надійність – це характеристика того, наскільки докази можуть вважатися гідними довіри й бути правдоподібними. Якщо вони найвищою мірою правдоподібні, це може переконати аудитора в тому, що представлена фінансова звітність об'єктивна.

---

© Гладун А. С., 2011

Достатність (аудиторських доказів) – міра кількості аудиторських доказів.

Аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури, що в заданих обставинах відповідають меті отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів (п. 6 МСА 500).

Аудиторський висновок — офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається в установленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [1].

Аудиторські докази, необхідні для обґрунтування аудиторських висновків, отримуються, головним чином, за допомогою аудиторських процедур, що виконуються в процесі аудиторської перевірки. Однак такі докази можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел (наприклад, з попереднього аудиту) або в результаті виконання процедур контролю якості (процедур прийняття клієнта або продовження співпраці з клієнтом). Важливим джерелом аудиторських доказів є облікові записи підприємства. Інформація, що використовується в якості аудиторських доказів, може також бути підготовлена за допомогою експерта від управлінського персоналу [1].

Аудиторські докази складаються з інформації, яка підтверджує твердження управлінського персоналу, а також з будь-яких відомостей, що суперечать таким твердженням.

Для написання адекватного висновку при зборі аудиторських доказів необхідно врахувати такі вимоги:

оцінка ризиків суттєвого викривлення (чим вищий ризик, тим більше доказів необхідно отримати);

характер внутрішнього контролю: комп'ютеризований або ручний (якщо процедури внутрішнього контролю виконуються без застосування комп'ютерних систем (вручну), необхідно отримати більшу кількість аудиторських доказів);

рівень довіри до ефективності внутрішнього контролю (високий рівень довіри потребує меншої кількості доказів, що отримуються в результаті виконання процедур по суті, і навпаки, при низькому рівні довіри необхідна більша кількість аудиторських доказів, що отримуються при виконанні процедур по суті);

знання та досвід аудитора (при первинному аудиті, як правило, треба отримати більшу кількість доказів, чим при аудиті, що проводиться не вперше);

суттєвість статей (несуттєві статті потребують меншої кількості аудиторських доказів, однак, слід зазначити, що поняття суттєвості – відносне, і те, що для одного підприємства є несуттєвим, для іншого може бути суттєвим);

знання, отримані під час аудиту (виявлені помилки можуть вимагати проведення додаткової роботи та отримання більшої кількості доказів);

джерело та надійність інформації.

Тож розробимо основні правила оцінки надійності аудиторських доказів:

1. Надійність аудиторських доказів підвищується, якщо вони отримуються з незалежних джерел за межами підприємства.

2. Надійність аудиторських доказів, що отримуються всередині підприємства, підвищується, якщо запроваджені підприємством відповідні процедури контролю є ефективними.

3. Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, у результаті спостереження за застосуванням процедур контролю), є більш надійними, ніж дані, отримані опосередковано або на підставі припущень (наприклад, шляхом запитів щодо застосування процедур контролю).

4. Аудиторські докази в документальній формі (на папері, в електронному вигляді або на іншому носії) є більш надійними, ніж дані, отримані в усній формі (наприклад, одночасно складений письмовий протокол зборів є більш надійним, ніж наступне усне викладення питань, що обговорювалися на зборах).

5. Аудиторські докази, що надаються оригіналами документів, є більш надійними, ніж докази, надані фотокопіями або факсимільними копіями чи документами, що були сфотографовані, оцифровані або іншим чином трансформовані в електронну форму. Надійність таких доказів може залежати від процедур контролю за їх підготовкою та зберіганням.

6. Аудиторські докази є переконливішими, якщо вони отримуються з різноманітних джерел різного характеру і коли вони відповідають один одному. За таких обставин аудитор може отримати сумарний розмір довіри вищий, ніж той, що був би отриманий з різних позицій аудиторських доказів, розглянутих окремо. І навпаки, коли аудиторські докази, одержані з одного джерела, не відповідають тим, що одержані з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури необхідні для розв'язання цієї невідповідності.

Отже, існують важливі виключення із загальних правил щодо надійності різноманітних видів аудиторських доказів. Навіть якщо інформація, що використовується як аудиторські докази, отримуються з джерел за межами підприємства, певні існуючі обставини можуть впливати на її надійність. Наприклад, інформація, отримана з незалежного зовнішнього джерела, може бути ненадійною, якщо джерело не є компетентним або експерту від управлінського персоналу не вистачає об'єктивності.

Тому це лише загальні правила оцінки надійності аудиторських доказів. Неможливо врахувати усі можливі ситуації, тому в кожному окремому випадку необхідно розглянути усі обставини справи та розробити нові методи збору та оцінки аудиторських доказів. Вони можуть бути настільки різні, що кожен аудитор зможе знайти щось саме для нього в силу своїх професійних навичок та



досвіду. Тому в даному випадку аудитор – це не лише висококваліфікований спеціаліст у сфері обліку та контролю, він повинен бути хорошим слідчим, психологом та мати неабияку логіку, щоб здобути необхідні докази та правильно оцінити їх надійність.

Таким чином, для адекватного та достовірного висновку аудитор має бути впевнений у надійності та достатності аудиторських доказів, зібраних ним у процесі перевірки.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту : навчальний посібник / Н. А. Іванова. – К. : ЦУЛ, 2008. – 216. 2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. мови О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гика, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської, С. О. Кулікова. – К. : ТОВ "ІАМЦ" АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с. 3. Пилипенко І. І. П 32 Стандарти аудиту та етики : навч. посібн. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2007. – 277 с.

---

**Гнатишина Н. І.**

УДК 657.6(477)

## **АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ**

*Анотація. Досліджено основні проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні.*

*Аннотация. Исследованы основные проблемы развития аудиторской деятельности в Украине.*

*Annotation. The basic problems of auditing in the Ukraine are investigated.*

*Ключові слова: аудиторська діяльність, проблема, конкуренція, контроль якості, незалежність.*

Як невід'ємна складова частина світового економічного співтовариства Україна поступово набуває дедалі більшого значення бізнесового і політичного партнера [1, с. 42]. Тому з переходом до ринкової економіки з'явилася суттєва необхідність запровадження аудиторської діяльності. За відносно невеликий шлях її розвитку в Україні виникла ціла низка проблем, які стали об'єктом дослідження українських вчених та економістів. Значний внесок у практичне та наукове дослідження розвитку аудиторської діяльності зробили такі українські науковці та практики, як: Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Головач В. В., Дорош Н. І., Пилипенко І. І., Редько О. Ю., Сопко В. В., Усач Б. Ф. Варто зазначити, що, незважаючи на таку кількість наукових праць, в Україні існує ряд актуальних питань аудиторської діяльності, що потребують детального розгляду. Саме недостатній рівень дослідження теоретичних, методологічних, організаційних і практичних проблем розвитку аудиторської діяльності в Україні обумовив вибір теми статті та свідчить про її актуальність.

На сучасному етапі аудиторська діяльність в Україні ще далеко не на завершальному етапі розвитку, тому розгляд її актуальних проблем є необхідним і потребує вивчення. У зв'язку з цим головна мета даної роботи полягає у встановленні та аналізі актуальних проблем розвитку аудиторської діяльності. Для досягнення вищезазначеної мети поставлені такі завдання: розкрити сутність актуальних проблем розвитку аудиторської діяльності в Україні, визначити головні причини, що їх викликали. У ході дослідження використано методи аналізу, синтезу, порівняння та узагальнення.

Зарубіжні країни мають достатньо тривалу історію аудиту, певні традиції. Наша держава лише розпочала свій нелегкий шлях становлення та розвитку аудиторської діяльності, але вже можна говорити про певні досягнення та проблеми [2, с. 63].

Насамперед, слід звернути увагу на проблему гострої конкуренції, що утворилася в аудиторській сфері. Таку ситуацію обумовила діяльність "великої четвірки". Чотири провідні компанії (Pricewaterhouse Coopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte & Touche) приблизно нарівно розділили українські фінансово-промислові групи і займають кожна по 20 – 25 % ринку [3]. Західні фірми, що працюють в Україні, для проходження аудиту практично завжди віддають перевагу вище вказаним компаніям. Найчастіше вибір обумовлений тим, що обирається та аудиторська компанія, послугами якої користується материнська структура. Це необхідно для забезпечення єдиних підходів до аудиту.

---

© Гнатишина Н. І., 2011

Виходячи з цього, українські аудиторські компанії опинилися в скрутному становищі, оскільки конкурувати з іноземними компаніями, що мають перевірену репутацію, надзвичайно складно. В цілому, слід зауважити, що для вітчизняних аудиторів ринок аудиторської діяльності поки невідкладний.

Але така конкуренція має неабияке позитивне значення. Адже вона є стимулом для вітчизняних аудиторських фірм, що змушує їх вести активну боротьбу за якість своїх послуг, дбати про престиж фірми та посилення до себе довіри.

Таким чином, конкурентне середовище породжує потребу в наданні якісних послуг. Тому наступною актуальною проблемою виступає контроль якості аудиторської діяльності. В умовах сучасної світової фінансової кризи, яка охопила економіку майже усіх держав, значно зростають аудиторські ризики, а тому, як ніколи, довіра суспільства до аудиту на пряму залежить від якості аудиторської діяльності. Порівняно з країнами Європи, в Україні на сьогодні недостатній контроль за якістю вітчизняного аудиту. Існуюча політична система у країні породила серед фахівців аудиту реальність невідконтрольності. В усіх країнах Європи ж, навпаки, існують спеціальні інституції, які на постійній основі здійснюють моніторинг роботи аудиторських фірм (аудиторів). Переймаючи досвід зарубіжних країн щодо ведення процесу контролю якості аудиту, вітчизняні аудиторські фірми розробляють внутрішньофірмові стандарти якості послуг, що дає змогу полегшити процес перевірок та надати користувачам повноцінну інформацію [4, с. 68].

Варто зауважити, що проблема якості аудиторських послуг все гостріше постає в сучасних конкурентних умовах і є предметом обговорення. Під час публічної дискусії "Майбутнє аудиту", організованої Асоціацією присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА) 27 січня 2010 року в Києві, було обговорено ряд питань, які також стосувалися контролю якості. За словами Анжели Пригожини, старшого спеціаліста фінансового сектору представництва Світового банку в Україні, Україна не зможе подолати кризу, якщо не забезпечить більшу прозорість та не зміцнить свою конкурентоспроможність. "Якість бухгалтерського обліку та аудиту є ключовими складовими прозорості та конкурентоспроможності. Є країни, що не мають своїх ресурсів, таких, як нафта, земля, зерно. Проте вони залишаються конкурентоспроможними, оскільки грають за правилами. Відвертість та прозорість – це перший крок до підвищення конкурентоспроможності" – зазначила Анжела Пригожина [5, с. 5]. Виходячи з цього, постає проблема прозорості аудиторської діяльності. Основна проблема вітчизняних аудиторів полягає в інформаційній закритості ринку аудиторської діяльності. В Україні не має належного інформаційного ресурсу, який висвітлював би всі аспекти діяльності аудиторських фірм (аудиторів). У 2006 році рейтинговим агентством "Експерт" було проведено дослідження ринку аудиторських послуг на відкритість інформації. Детальну інформацію про свою діяльність представили всього одинадцять аудиторських фірм. Повний пакет фінансової звітності, яка підтверджувала основні дані анкетування, представили лише п'ять компаній. З "великої четвірки" в дослідженні брала участь тільки компанія Pricewaterhouse Coopers. Інший її представник – компанія Deloitte & Touche – обґрунтувала свою відмову конфіденційним характером необхідної інформації. Багато спеціалістів вітчизняних фірм цікавилися, чи беруть участь у дослідженні компанії "великої четвірки". А це значить, що ринок орієнтується на чотири ведучі світові компанії і порівнює з ними свої кроки за ступенем розкриття інформації [6]. Ті фірми, що розкрили інформацію про свою діяльність, зробили впевнений крок до відкритості і показали, що готові конкурувати на відкритому аудиторському ринку.

Не менш сильно впливає на розвиток аудиторської діяльності перехід на Міжнародні стандарти аудиту. На основі рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 року (протокол № 122/2) Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийнято як Національні стандарти аудиту, застосування яких є обов'язковим при аудиті звітності за 2003 рік і наступні роки [7, с. 71]. Ця подія стала переломним моментом в аудиторській діяльності України. Аудитори України зіткнулися з новими проблемами: по-перше, потрібно було швидко переорієнтуватися на нові вимоги та правила міжнародних стандартів, а по-друге, складність виникла при перекладі цих стандартів, а саме при розкритті їх суті. Адже Міжнародні стандарти аудиту дослівно перекладені з англійської мови на українську без урахування нашого національного досвіду та специфіки ведення бухгалтерського обліку в Україні. Ряд положень МСА базується на західній загальноприйнятій системі бухгалтерських принципів, які часто суперечать діючим українським принципам обліку. У зв'язку з цим постає проблема відриву освіти від реальної практики аудиту. На сьогодні така практика в Україні випереджає освітню підготовку спеціалістів.

Міжнародні стандарти аудиту в кодексі етики для професійних бухгалтерів також порушують проблему незалежності аудиторської діяльності. Однак, слід зазначити, що на відміну від інших країн законодавчо українські аудиторські фірми не мають над собою прямого державного контролю. Згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" Аудиторська палата України діє як незалежний орган і самостійно привласнює аудиторам відповідні кваліфікації й стежить за якістю виконання професійних обов'язків. Цим Законом достатньо повно визначено обов'язки аудиторів і аудиторських фірм, законодавчі обмеження відносно проведення аудиту та їх відповідальності. Разом з тим серед обов'язків аудиторів і аудиторських фірм замість речення "дотримання ... принципів незалежності" доцільно було б передбачити дотримання принципів професійної етики (чесності, об'єктивності, професійності, належної старанності, конфіденційності, професійної поведінки, які є фундаментальними вимогами до аудитора-спеціаліста) і принципу незалежності (як вимоги до організації аудиторського процесу) [6, с. 65].

Серед проблем розвитку аудиторської діяльності першочергового вирішення потребують також важливі проблеми нормативно-правового регулювання, технології проведення аудиту, автоматизації та ін.



Таким чином, у зв'язку з постійними змінами в законодавстві, що регламентують аудиторську діяльність, переходом на Міжнародні стандарти аудиту, різними економічними та політичними процесами, які відбуваються в Україні, виникла ціла низка актуальних проблем. Кожна з проблем потребує індивідуального підходу до її вирішення. Особливу увагу слід приділити підвищенню якості аудиторських послуг. Адже для аудиторів України – це запорука успіху, престижності, отримання довіри від клієнтів та завоювання певної частини ринку. Україна повинна більш активно переймати досвід у зарубіжних країнах, використовувати всі позитивні надбання аудиторської діяльності. Така активна стратегія призведе до її прискореного розвитку, аудиторські фірми зможуть заявити про себе як про авторитетні та надійні.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Лисина В. Ю. Актуальные проблемы и перспективы развития национальной системы аудита / В. Ю. Лисина // Бизнес Информ. – 2008. – № 8. – С. 42–46. 2. Петрик Е. Аудит: законодательно-нормативное регулирование, исторические аспекты и проблемы развития в Украине / Е. Петрик, В. Кузьмин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 63–73. 3. Печенюк Н. Тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні / Н. Печенюк, С. Пронін // Матеріали наукової Інтернет-конференції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.intkonf.org](http://www.intkonf.org). 4. Яртим І. А. Організація контролю за якістю надання аудиторських послуг: закордонний досвід та надбання України / І. А. Яртим // Управління розвитком. – 2010. – № 2(78). – С. 67–69. 5. Горбаль А. Про майбутнє аудиту / А. Горбаль // Аудитор України. – 2010. – № 2(174). – С. 4–5. 6. Петрик Е. Аудиторская деятельность в Украине: законодательно-нормативное регулирование, современное состояние / Е. Петрик, В. Зотов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 11. – С. 59–66. 7. Петрик О. Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 70–78. 8. Духненко В. Семейный доктор для компании [Электронный ресурс] / В. Духненко, О. Дуброва // Эксперт Украина. – 2006. – № 28. – Режим доступа : [www.expert.ua](http://www.expert.ua).

---

**Головченко А. В.**

УДК 656.7(477)

## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ В УКРАЇНІ**

*Анотація. Розглянуто проблемні питання щодо контролю якості аудиту та запропоновано можливі шляхи їх вирішення.*

*Аннотация. Рассмотрены проблемные вопросы относительно контроля качества аудита и предложены возможные пути их решения.*

*Annotation. The problematic issues about the audit quality control are studied and its possible solutions are suggested.*

*Ключові слова: контроль якості, аудит, Аудиторська палата України.*

Розвиток аудиту в Україні характеризується зростанням попиту на достовірну, об'єктивну та законну фінансову звітність з боку її користувачів. Посилення вимог до аудиту та зростання конкуренції на ринку аудиторських послуг вимагають від вітчизняного аудиту покращення його якості як інструменту забезпечення довіри до звітності.

Важливим елементом забезпечення якості аудиту є організація належного та ефективного контролю за роботою аудиторів під час надання аудиторських послуг.

Тому налагодження системи контролю якості аудиту є актуальним завданням, пов'язаним зі становленням аудиту в Україні.

Значний внесок у дослідження теоретичних та прикладних аспектів проблеми контролю якості аудиту зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як Р. Адамс, А. Аренс, Дж. Лоббек, Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Дорош Н. І., Суйц В. П., Редько О. Ю., Суха О. Р., Шалімова Н. С. та ін.

Проте ще залишається досить багато питань щодо забезпечення контролю якості аудиту, вивчення яких актуальне і які потребують подальших досліджень.

Метою даної статті є дослідження проблемних питань контролю за якістю аудиту та розробка рекомендацій щодо вдосконалення діючої системи контролю якості аудиту в Україні.

---

© Головченко А. В., 2011

Якість аудиторських послуг – це системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійної діяльності у сфері аудиту [1].

Як зазначають такі автори, як Суха О. Р., Марчук О. В. [2], у нашій країні система контролю якості тільки починає розвиватися та направлена на те, щоб задовольнити дотримання стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів при виконанні завдань.

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується Аудиторською палатою України і містить у собі:

- регулярну звітність суб'єктів аудиторської діяльності за затвердженою АПУ формою;
- моніторинг з питань якості аудиторських послуг;
- перевірки якості аудиторських послуг;
- додаткові процедури із забезпечення контролю якості та дисциплінарні заходи за наслідками контролю;
- інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Разом з тим більшість авторів вказують на недостатній контроль за якістю вітчизняного аудиту. Для порівняння в усіх країнах Європи існують спеціальні інституції, які на постійній основі здійснюють моніторинг роботи аудиторських фірм (аудиторів). Існує навіть практика, коли до перевірок аудиторських фірм залучають на платній основі "волонтерів" – досвідчених фахівців з аудиту, які здійснюють перевірки.

Подібні системи контролю за якістю аудиторських послуг існують у Великій Британії, Ірландії, Австрії, Бельгії, Данії, Фінляндії, Норвегії, Франції, Німеччині, Греції, Італії, Португалії, Нідерландах, Іспанії, Швеції, Чехії, Румунії, Словенії та Швейцарії.

Якщо порівняти умови роботи працівників таких інститутів контролю за якістю аудиту, як CMVM (Португалія), SBPA (Швеція), CONSOB (Італія), Kredittilsynet (Норвегія), FRR (Данія), NIRVA (Нідерланди), IDW і WPK (Німеччина) з можливостями Аудиторської палати України, то дане порівняння, на жаль, не на користь останніх [2, с. 292–293].

Ураховуючи практичний досвід зарубіжних країн, можна виділити ряд проблем, які притаманні вітчизняному аудиту.

Першочерговою проблемою є відсутність стандартів контролю якості аудиторських послуг. У зарубіжних країнах наявність стандартів контролю якості аудиторських послуг є необхідною умовою підвищення конкурентоспроможності аудиторської фірми, вдосконалення управління її діяльністю, зниження аудиторського ризику, встановлення партнерських взаємовідносин між аудиторською фірмою та підприємствами клієнтами, співробітниками та адміністрацією.

Також для нормального функціонування ринку аудиторських послуг повинна бути створена система забезпечення якості, яка розглядається як реалізація сукупності елементів регулювання аудиторської діяльності: системи аудиторських стандартів, зовнішнього та внутрішнього контролю якості, сертифікації і підвищення кваліфікації аудиторів, дозволу на зайняття діяльністю, нормативно-правового регулювання [3, с. 238].

Важливою проблемою аудиторського ринку України є недосконала система сертифікації, яка не може гарантувати якісної підготовки аудитора. Наявна чисельність сертифікованих аудиторів не відповідає потенційним потребам ринку аудиторських послуг, і, як наслідок, його завоюють нерезиденти, витісняючи тим самим українських аудиторів (фірм). Непрозора система сертифікації аудиторів заважає припливу кадрів в аудиторський бізнес. На 1 січня 2009 року в реєстрі налічувалося 1 300 сертифікованих аудиторських компаній. Зараз – усього 958, четверта частина з них покинула ринок [4].

Важливою є проблема впровадження системи зовнішнього контролю якості аудиту та аудиторської діяльності при адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Згідно з Директивою ЄС від 17 травня 2006 р. кожен член ЄС повинен слідувати за тим, щоб до кожної аудиторської фірми застосовувалась система забезпечення якості, яка надавала б упевненість, що аудитори забезпечують потреби суспільства, виконують роботу високої якості, підтримують у суспільстві впевненість та високий професіоналізм, уникають негативних наслідків непрофесійної роботи, яка знижує авторитет аудитора перед суспільством [1, с. 46].

Таким чином, на думку більшості суспільно свідомих та небайдужих аудиторів України, налагодження контролю якості аудиторських послуг і встановлення суспільного нагляду за професією є найактуальнішими завданнями, пов'язаними зі становленням аудиту в Україні [5].

Ураховуючи названі проблеми, перспективним напрямом розвитку системи контролю якості аудиту є адаптація законодавства України у сфері аудиту до європейських норм та стандартів. Це, в свою чергу, дозволить:

- забезпечити суспільний нагляд за професією аудитора в Україні;
- побудувати систему контролю за якістю надання послуг у сфері аудиту;
- збільшити довіру до національних аудиторів;
- забезпечити визнання національних аудиторів в Україні та світі.

Для України пріоритетним напрямом у сфері контролю якості аудиту є запозичення досвіду Німеччини, в якій аудит та система контролю його якості вже давно впроваджена та ефективно працює.

Виходячи з вищевикладеного, можна запропонувати такі шляхи для удосконалення вітчизняної системи контролю якості аудиту, а саме:

- по-перше, створити належну систему контролю якості аудиторських послуг, що забезпечить конкурентоспроможність та визнання національних аудиторів з боку європейської професійної спільноти;



по-друге, запровадити ефективну та незалежну систему суспільного нагляду за професією аудитора, що збільшить довіру основних споживачів до результатів аудиторських перевірок;

по-третє, збільшити відповідальність аудиторів та аудиторських компаній шляхом запровадження обов'язкового страхування професійної відповідальності.

Таким чином, можна зробити висновок, що система контролю якості аудиту в Україні знаходиться тільки на стадії розвитку та потребує вирішення багатьох проблем. Для вирішення проблемних питань щодо контролю якості аудиту необхідно запровадження системи дій, направлених на організацію зовнішнього та внутрішнього контролю якості, підвищення сертифікації й кваліфікації аудиторів, створення належного нормативно-правового регулювання.

Дане дослідження не є завершеним та потребує подальшого розвитку у вирішенні проблем контролю якості аудиту.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–54. 2. Суха О. Р. Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні / О. Р. Суха, О. В. Марчук // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Економіка : збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 3(39). – С. 290–296. 3. Шалімова Н. С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту / Н. С. Шалімова // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 5 (95). – С. 237–244. 4. Касьяненко Е. А. Проблемы и перспективы развития рынка аудита в Украине [Электронный ресурс] / Е. А. Касьяненко, Е. А. Закалинская. – Режим доступа : [http://www.rusnauka.com/13\\_NPN\\_2010/Economics/65850.doc.htm](http://www.rusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65850.doc.htm). 5. Бондаренко М. Чесний аудит: врятуємо себе самі! [Електронний ресурс] / М. Бондаренко // Правовий тиждень. – 2009. – № 50(176). – Режим доступу : <http://www.legalweekly.com.ua>.

---

**Гречишнікова В. О.**

УДК 657.632

## **ОЦІНКА СУТТЄВОСТІ ПОМИЛОК, ВИЯВЛЕНИХ ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ**

*Анотація. Розглянуто поняття суттєвості в аудиті, основні рівні суттєвості помилок, критерії оцінки аудитором суттєвості, етапи оцінки суттєвості помилок.*

*Аннотация. Рассмотрены понятие существенности в аудите, основные уровни существенности ошибок, критерии оценки аудитором существенности, этапы оценки существенности ошибок.*

*Annotation. The concept of importance in an audit, basic levels of importance of errors, criteria of an estimation by the public accountant the importance, stages of estimation of importance of errors are considered.*

*Ключові слова: суттєвість, помилка, рівень суттєвості.*

Розвиток ринкових відносин в українській економіці супроводжується зростанням інформаційного ризику в прийнятті економіко-управлінських рішень. Необхідність підвищення достовірності економічної, фінансової й управлінської інформації про діяльність суб'єктів ринку обумовила появу в Україні в кінці 1980-х років нового виду професійної підприємницької діяльності – аудиту фінансової звітності.

Одним із основоположних принципів аудиту є принцип суттєвості, який визначає концепцію достовірності інформації в аудиторській діяльності. Згідно з цим принципом під суттєвістю розуміється не абсолютна точність даних, а міра їх точності, яка дозволить користувачеві даних робити на їх основі правильні висновки щодо фінансового стану підприємства, результатів його господарської діяльності і приймати рішення на основі цих висновків. Таким чином, обрана тема дослідження є актуальною у наш час.

Розробкою та дослідженням суттєвості в аудиті займалося багато вчених, як вітчизняних, так і зарубіжних, таких, наприклад, як: Азарянова А. В., Соколов В. Я., Крапивко М. Л., Белоусова І. А., Бурцева В. В., Дж. К. Робертсон, Дж. Лоббек, Аренс Е. А. та ін.

---

© Гречишнікова В. О., 2011

Метою даного дослідження є розробка теоретичних рекомендацій щодо оцінки суттєвості помилок в аудиті та їх застосування на практиці. Відповідно до обраної мети в роботі були поставлені такі завдання:

- проаналізувати різні підходи до визначення поняття "суттєвість", які використовуються у практиці й теорії аудиту;

- провести аналіз основних рівнів суттєвості помилок;

- розглянути критерії, за допомогою яких визначається суттєвість помилок в аудиті та етапи їх оцінки;

- зробити узагальнюючі висновки.

У процесі дослідження теми були використані такі методи, як аналіз, синтез, вивчення вітчизняної літератури.

Розробка проблеми суттєвості помилок в аудиті не знайшла належного висвітлення в роботах вітчизняних вчених. Виходячи з цього, потрібно проаналізувати, як розкривають поняття "суттєвість" різні автори в своїх працях.

Усач Б. Ф. у своєму посібнику дає таке визначення: "помилка вважається суттєвою, якщо внаслідок цього користувач даної звітності буде дезорієнтований щодо прийняття свого рішення або зазнає збитків" [1].

На думку Кулаковської Л. П., це "виражена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача".

Рада з бухгалтерських стандартів так визначає суттєвість: "інформація є суттєвою, якщо її відсутність чи викривлення може вплинути на економічне рішення користувача, яке базується на фінансовій звітності. Суттєвість залежить від величини інформації, що розглядається в конкретних обставинах її переключення" [2, с. 108].

Виходячи із наведених трактувань суттєвості, можна зробити висновок, що помилка, виявлена аудитором, вважається суттєвою, якщо вона може вплинути на прийняття рішення користувачами фінансової звітності.

У практичній діяльності аудитор повинен розглянути можливість викривлень порівняно невеликих сум, які в сукупності можуть суттєво вплинути на фінансові звіти.

Зокрема, аудитор розглядає суттєвість: на рівні фінансових звітів у цілому; щодо сальдо окремих рахунків; щодо класів операцій; щодо інформації, що розкривається.

На суттєвість можуть вплинути законодавчі й нормативні вимоги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансових звітів і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від досліджуваного аспекту фінансових звітів:

Перший рівень – помилки, суми яких є настільки незначними, що ніяк не можуть вплинути на достовірність звітності та значення економічних показників, які визначаються на основі її даних; за таких обставин аудитор складає позитивний висновок.

Другий рівень – помилки, які можуть якоюсь мірою вплинути на прийняття рішення користувачами інформації, проте ці неточності стосуються окремих неключових статей звітності, а звітність у цілому відображає реальний стан справ на підприємстві. У такому випадку аудиторський висновок буде мати умовно-позитивний характер.

Третій рівень – помилки, які ставлять під сумнів достовірність, об'єктивність, повноту та законність усієї звітності в цілому і виправити які керівництво підприємства відмовляється. Тоді в більшості випадків аудитор складає негативний висновок [3, с. 59].

За наведеною класифікацією аудитор повинен брати до уваги лише помилки другого і третього рівнів.

Аудитор не повинен узгоджувати рівень суттєвості, який він установлює для конкретної перевірки, з керівництвом замовника. Це можна пояснити тим, що тільки аудитор несе відповідальність за якість і наслідки аудиторської перевірки, а не клієнт.

При визначенні рівня суттєвості аудитору потрібно звертати увагу на такі чинники:

- абсолютну величину допустимої помилки;

- відносну величину суттєвої помилки;

- значущість та економічний зміст конкретної статті, щодо якої визначається суттєвість;

- можливість подальшого функціонування підприємства;

- масштаби господарської діяльності підприємства;

- мету проведення аудиту та користувачів інформації (зацікавлені сторони);

- сумарний ефект усіх виявлених помилок і можливих помилок, які залишилися поза його увагою.

Базова величина для визначення суттєвості обирається аудитором самостійно на основі його професійного судження і з урахуванням специфіки підприємства.

Оскільки загальноприйнятих законодавчо визначених критеріїв оцінки суттєвості не встановлено, аудитори самостійно вирішують цю проблему. Частіше за все вони керуються досвідом зарубіжних науковців та дослідників, які пропонують такі критерії для визначення суттєвості помилок, тобто помилка вважається суттєвою, якщо:

- її величина перевищує 2 – 5 % обраного аудитором базового значення (підсумку балансу, прибутку);

- вона допущена по значущій, важливій статті звітності;

- якщо через допущену помилку прибуток перетворюється на збиток, і навпаки (незалежно від розміру помилки);

- якщо внаслідок допущеної помилки у користувачів фінансової звітності викривлюється уявлення про тенденцію розвитку підприємства, що склалась на дату звітності;

- якщо в результаті помилки активи підприємства перевищують його пасиви.



Важливо визначити послідовність застосування критеріїв суттєвості, тобто виділити етапи оцінки суттєвості помилок. Тому далі розглянемо ці етапи:

Етап 1. Попереднє судження про суттєвість. Аудитор на цьому етапі визначає величину максимальної помилки, яка, на його думку, не вплине на достовірність звітності в цілому і на рішення користувачів звітності.

Етап 2. Застосування попередньої оцінки суттєвості до окремих сегментів звітності, статей, рахунків. Загальну величину допустимої помилки аудитору слід розподілити за сегментами звітності чи статтями балансу. По різних статтях балансу, показниках інших звітів може застосовуватись різне значення критеріїв суттєвості від 1 до 10 % зі збереженням у середньому по звітності критерію суттєвості до 5 %. На цьому етапі аудитор практично визначає кількість аудиторських доказів, які він повинен зібрати по кожній статті.

Етап 3. Оцінка загальної фактичної помилки по рахунку, статті. Всі виявлені помилки по досліджуваному сегменту звітності підсумовують.

Етап 4. Оцінка сумарної помилки по звітності. Аудитор визначає фактичну загальну помилку по звітності в цілому, узагальнюючи дані по всіх її статтях.

Етап 5. Порівняння сумарної оцінки з попереднім судженням про суттєвість. Якщо сумарне значення виявлених помилок нижче від попередньо встановленої межі суттєвості, то вони вважаються несуттєвими.

Етап 6. Переоцінка межі суттєвості в процесі аудиторської перевірки. У процесі здійснення аудиту можуть виявитися нові факти, обставини, які не були відомі аудитору за попередньої оцінки рівня суттєвості [4, с. 68].

Отже, якщо аудитор після проведеного аналізу дійде висновку, що помилки можуть бути суттєвими, він повинен порушити питання про скорочення аудиторського ризику шляхом подальшого продовження процедур перевірки або висунути додаткові вимоги до керівництва клієнта щодо внесення виправлень до фінансової звітності підприємства.

Якщо керівництво відмовляється внести виправлення до фінансової звітності підприємства, а результати проведених процедур перевірки не дозволяють аудитору зробити висновок, що помилки несуттєві, аудитор повинен переглянути ймовірність складання позитивного аудиторського висновку і може прийняти рішення про складання іншого виду аудиторського висновку із переліку аудиторських висновків, передбачених МСА № 700 "Аудиторський висновок про фінансову звітність".

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 223 с. 2. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навч. посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 3-тє вид. – К. : Каравела, 2006. – 312 с. 3. Дмитренко И. Оценка существенности ошибок в аудиторской практике: методический аспект / И. Дмитренко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 7. – С. 59. 4. Барышников Н. П. Существенность, аудиторский риск и выборка / Н. П. Барышников // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 04'2005. – С. 68.

---

**Гуляєва Д. О.**

УДК 657.633

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

*Анотація. Розглянуто організацію внутрішнього аудиту на підприємстві та визначено заходи щодо підвищення її ефективності.*

*Аннотация. Рассмотрена организация внутреннего аудита на предприятии и определены мероприятия по повышению ее эффективности.*

*Annotation. The organisation of internal audit at an enterprise is considered and actions for increase of its efficiency are defined.*

*Ключові слова: внутрішній аудит, організація внутрішнього аудиту, її стадії та форми.*

З розвитком економіки України відбувається зростання масштабів виробництва, що обумовлює необхідність створення багаторівневого апарату управління, який, в свою чергу, створює проблеми обміну інформацією, збільшує ймовірність того, що рішення, які приймаються різними ланками управлін-

---

© Гуляєва Д. О., 2011

ня, будуть суперечити один одному. Тому виникає необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Вона створюється з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану.

Актуальність обраної теми полягає в тому, що ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту залежить від правильної її організації, тому потребує належного розгляду кожної стадії організації, що дозволить виявити недоліки в діяльності підприємства й прийняти заходи з їх усунення.

В економічній літературі вивченню питання внутрішнього аудиту приділяють досить багато уваги. Дані питання досліджувались у роботах багатьох вітчизняних вчених та науковців, зокрема: В. Бурцева, Бутинця Ф. Ф., Верхоглядової Н. І., Давидова Г. М., Кулаковської Л. П., Малишева А. В., Подолянчук О. А. та ін.

Метою цієї статті є оцінка організації внутрішнього аудиту на підприємстві та визначення заходів щодо підвищення її ефективності. Завдання для досягнення мети такі:

- 1) розглянути необхідність організації внутрішнього аудиту;
- 2) розглянути законодавчу регламентацію діяльності внутрішнього аудиту;
- 3) стадії та форми організації внутрішнього аудиту;
- 4) запропонувати заходи для підвищення ефективності організації внутрішнього аудиту.

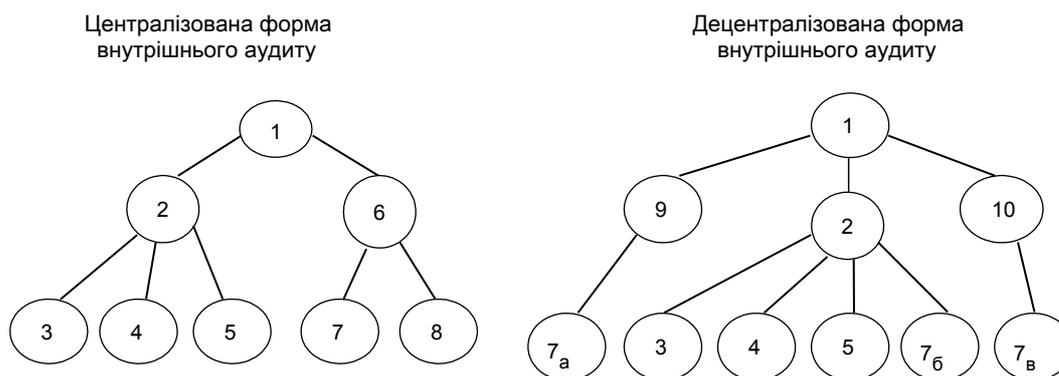
Зародження в Україні внутрішнього аудиту пов'язане зі створенням великих і середніх компаній, власники яких визначають стратегію компанії та напрями розвитку, а наймані професійні менеджери здійснюють загальне керівництво. Але яким би не був професійний менеджер, завжди на кожному підприємстві виникає питання контролю його стану. Одним з діючих інструментів контролю є внутрішній аудит. Внутрішній аудит є важливою функцією управління, яка охоплює облік, фінансовий аналіз і контроль, порівняння й оцінку фактично досягнутого результату з поставленою метою та завданнями підприємства [5].

В економічно розвинутих державах внутрішньому аудиту приділяється така ж сама пильна увага, як і зовнішньому [2]. Але якщо діяльність зовнішнього аудиту в Україні регламентована Законом України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 р. № 3125-XII, то діяльність внутрішнього аудиту на рівні закону не регламентована. Проте деякі документи певним чином зачіпають питання внутрішнього аудиту. Зокрема, МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" встановлює положення і надає рекомендації зовнішнім аудиторам при розгляді роботи внутрішнього аудиту. В МСА 610 виділяють також мету внутрішнього аудиту, фактори для визначення рівня його довіри (об'єктивність, технічна компетенція, належний професіоналізм, комунікація), а також планування роботи.

Для внутрішнього аудиту характерні три стадії його організації: початкова, дослідна, завершальна. Кожному виду внутрішньогосподарських послуг, у зв'язку з особливостями об'єктів контролю, властиві специфічні етапи, фази і процедури контролю.

Початкова стадія передбачає підготовчу роботу, планування внутрішнього аудиту. На стадії дослідження здійснюють перевірку господарських операцій, вивчають стан обліку, а на завершальній стадії узагальнюють результати перевірки, складають акт, а на його основі розробляють пропозиції і заходи щодо поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства (організації).

Важливе місце в організації внутрішнього аудиту належить розв'язанню проблем раціональної організації апарату внутрішнього аудиту та праці аудиторів. У системі споживчої кооперації України найефективнішою вважається централізована форма організації внутрішнього аудиту (рисунок).



де:

1 – керівник підприємства; 2 – головний бухгалтер; 3 – бухгалтер з оплати праці; 4 – бухгалтер з обліку товарно-матеріальних цінностей; 5 – інші працівники бухгалтерії; 6 – служба внутрішнього аудиту; 7, 7<sub>a</sub>, 7<sub>b</sub>, 7<sub>v</sub> – аудиторів; 8 – інвентаризатори; 9 – керівник служби маркетингу; 10 – керівники інших служб.

Рис. Форми організації внутрішнього аудиту

У складі служби внутрішнього аудиту можуть діяти такі відділи: ревізійний, аналітичний, інвентаризаційний та ін.



Внутрішній аудит організовується з урахуванням його специфіки на кожному підприємстві, тому на практиці застосовуються різні види внутрішнього аудиту, такі, як: фінансової звітності, операційний, попередній, поточний, наступний та стратегічний.

Внутрішній аудит функціонує як незалежна діяльність на підприємстві, яку організовує його керівництво для перевірки та оцінки роботи окремих підрозділів, служб, об'єктів обліку тощо. Внутрішній аудит проводиться особами, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвіду і компетенції [3].

Створення відділу внутрішнього аудиту на підприємстві досить складний процес, який потребує рішення ряду методологічних і організаційно-технічних проблем. Загалом організацію відділу внутрішнього аудиту можна проводити за такими основними етапами:

- 1) виявлення і чітке визначення ряду питань, для вирішення яких формується відділ внутрішнього аудиту, побудова системи цілей створення відділу відповідно до політики підприємства;
- 2) визначення основних функцій, що необхідні для досягнення поставлених цілей;
- 3) об'єднання однотипних функцій у групи і формування на їх основі структурних одиниць відділу, що спеціалізується на виконанні цих функцій;
- 4) розробка схем взаємовідносин, визначення обов'язків, прав і відповідальності для кожної структурної одиниці, документальне закріплення всього цього в посадовій інструкції і положеннях про бюро відділу внутрішнього аудиту;
- 5) об'єднання вищевказаних структурних одиниць в єдине ціле – відділ внутрішнього аудиту, визначення його організаційного статусу і відповідно до встановленого набору цілей, завдань і функцій структурних одиниць розробка і документальне закріплення положення про відділ внутрішнього аудиту;
- 6) інтеграція відділу внутрішнього аудиту з іншими одиницями структури управління підприємством;
- 7) розробка внутрішньофірмових стандартів внутрішнього аудиту і Кодексу етики [2, с. 26].

Отже, з викладеного вище слідує, що внутрішній аудит є необхідною і важливою умовою для ефективної діяльності підприємства, а правильна його організація є запорукою застереження підприємства від банкрутства, підвищення ефективності роботи, збільшення прибутків. На жаль, в Україні діяльність служби внутрішнього аудиту на рівні закону не регламентована. Це є негативною стороною. Для забезпечення нормальної роботи такої служби необхідно на підприємстві розробити положення про службу внутрішнього аудиту. На будь-якому підприємстві при організації внутрішнього аудиту слід дотримуватись принципів, які забезпечать правильність та послідовність проведення перевірки, оптимально розподілити контрольні функції серед внутрішніх аудиторів, виробити вказівки з питань такого аудиту.

Для підвищення ефективності організації внутрішнього аудиту рекомендується скласти графік щодо здавання звітів матеріально-відповідальними особами та передавання документів на автоматизовану обробку. Важливо також розробити плани проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків.

Після закінчення перевірки внутрішній аудитор складає звіт, в якому відображаються результати його роботи. У такому звіті доцільно буде відмітити виконані рекомендації щодо виправлення помилок та неефективні рекомендації через надмірні витрати.

Таким чином, ефективність організації внутрішнього аудиту залежить від належної організації процесу аудиту, забезпечення чинними нормативними документами і пильної роботи аудитора.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Озернова М. Организация внутреннего контроля и аудита в розничном бизнесе / М. Озернова // Финансовая консультация. – 2008. – № 1–2. – С. 19. 2. Бурцев В. Организация внутреннего аудиту в компании / В. Бурцев // Финансовый рынок Украины. – 2007. – № 2(40). – С. 25. 3. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – С. 511. 4. МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.sau-apu.org.ua](http://www.sau-apu.org.ua).

---

**Журавель А. І.**

УДК 657.6

## **ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ АУДИТУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ**

*Анотація. Досліджено теоретичні аспекти методики аудиту кредиторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці.*

*Аннотация. Исследованы теоретические аспекты методики аудита кредиторской задолженности в отечественной и зарубежной практике.*

---

© Журавель А. І., 2011

*Annotation. The theoretical aspects of creditor debts' audit technique are studied in domestic and foreign practice.*

*Ключові слова: аудит, кредиторська заборгованість, програма аудиту.*

У процесі здійснення своєї діяльності підприємства вступають у господарські зв'язки з різними підприємствами, організаціями й особами, наслідком яких є виникнення кредиторської заборгованості. Кредиторська заборгованість – це найвагоміша частина зобов'язань підприємства. Вона є одним із джерел формування засобів для підприємств і тому виступає складовою частиною господарських операцій економічних суб'єктів, з точки зору фінансової стабільності. Через це актуальними стають питання методики проведення аудиту кредиторської заборгованості з метою надання правдивої та повної інформації суб'єктам господарювання для прийняття управлінських рішень щодо визначення фінансового стану підприємств, результатів його діяльності та перспективного розвитку.

Аналіз літературних джерел показав, що питанням методики аудиту кредиторської заборгованості займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: Бутинець Ф. Ф., Усач Б. Ф., Савченко В. Я., Собко В. В., Верхоглядова Н. І., Чернелевський Л. М., Беренда Н. І., Шило В. П., Суйц В. П., Ахметбеков А. Н., Дубровіна Т. А., Шеремет А. Д., Давидов Г. М., Ільїна С. Б., Брадул О. М., Філіп Л. Дефліз, Дженік Г. Р. та ін.

В їх працях наведена по-різному методика аудиту кредиторської заборгованості. Тому метою статті є аналіз наведених методик аудиту кредиторської заборгованості та вивчення основних шляхів її удосконалення.

Завдання дослідження: розглянути програми аудиту кредиторської заборгованості, запропоновані вітчизняними та зарубіжними вченими; обґрунтувати доцільність та об'єктивність цих програм, а також запропонувати можливі шляхи їх удосконалення.

Більшість авторів не виділяють розробку робочих програм аудиторської діяльності, а як окремий аспект виділяють завдання аудиту, що повинні бути перевірені при аудиті кредиторської заборгованості.

Так, Савченко В. Я. [1, с. 216–222] виділяє такі завдання під час перевірки кредиторської заборгованості: вивчення реальності кредиторської заборгованості – як довгострокової, так і поточної; установлення причин і строків утворення заборгованості; перевірка наявності простроченої кредиторської заборгованості; вивчення кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності; з'ясування правильності списання заборгованості, строк позовної давності якої минув, перевірка достовірності відображення за відповідними статтями балансу суми кредиторської заборгованості; перевірка правильності та обґрунтованості списання заборгованості та оформлення відображення в обліку заборгованості за одержаними авансами.

Собко В. В., Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б., Брадул О. М. [2, с. 148] при викладенні методики проведення аудиту розрахункових операцій розглядають перевірку кредиторської заборгованості та визначають її напрями: встановлення реальності кредиторської заборгованості; визначення причин та термінів виникнення заборгованості; перевірка правильності відображення у бухгалтерському балансі залишків; перевірка реальності повернення та обґрунтованість списання заборгованості; визначення суми кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув; перевірка правильності відображення заборгованості на рахунках обліку та фінансовій звітності; встановлення наявності актів звірки розрахунків чи гарантійних листів дотримання строків позовної давності.

Давидов Г. М. [3, с. 172–173] у методиці проведення аудиту розрахунків з постачальниками, покупцями та замовниками, дебіторами та кредиторами визначає такі етапи перевірки кредиторської заборгованості: визначення реальності відображеної кредиторської заборгованості, перевірка наявності та списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позову, та визначення простроченої кредиторської заборгованості, підтвердження достовірності заборгованості, відображеної в балансі.

Суйц В. П., Ахметбеков А. Н., Дубровіна Т. А., [4, с. 276], Шеремет А. Д., Суйц В. П. [5, с. 310] як предмет аудиторської перевірки кредиторської заборгованості визначають: відповідність відображення в обліку кредиторської заборгованості прийнятій обліковій політиці; реальність існування та правильне і повне відображення в обліку кредиторської заборгованості, та пропонують відповідні процедури.

Бутинець Ф. Ф., Усач Б. Ф. [6, с. 237], Чернелевський Л. М., Беренда Н. І. [7, с. 139–142], не виділяють складання програми аудиту, як завдання аудиту зобов'язань визначають перевірку: правильності класифікації зобов'язань відповідно до нормативних актів, правильності відображення зобов'язань у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, наявності і правильності оформлення первинних документів, правильності використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку, відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку, своєчасності із зобов'язань підприємства, оцінки стану заборгованості підприємства, оцінки стану внутрішнього контролю й аудиту зобов'язань підприємства.

Усач Б. Ф. [8, с. 121] не виділяє аудит кредиторської заборгованості, він пропонує аудит: довгострокових позик і векселів; короткострокових кредитів і прострочених позик, розрахунків з постачальниками і підрядниками, розрахунків за податками і платежами у даних аудитах програма аудиту не розглядається.

Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. [9, с. 403, 404] розглядають питання аудиту розрахунків із бюджетом, де метою аудиту, на їхню думку, є висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки за всіма податками і зборами в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до відповідних рівнів бюджету. Для проведення аудиту поданий перелік податків і зборів, які сплачують платники податків.



Узагальнивши підходи вчених, можна зробити висновок, що на сьогодні немає чіткої класифікації програм аудиту операцій кредиторської заборгованості. Програми перевірки досить різні, і це вносить складність для аудиторів висловлювати незалежну думку про кредиторську заборгованість, відображену в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємства.

У зв'язку з цим постає проблема розробки і впровадження єдиної програми аудиту кредиторської заборгованості.

Розглянувши теоретичні матеріали науковців, узагальнимо та проаналізуємо запропоновані програми проведення методики аудиту кредиторської заборгованості. На початку аудиту складається програма, але в ході аудиту вона може корегуватися.

У програмі зазначається перелік об'єктів аудиту та час проведення аудиторських процедур на кожний об'єкт. У програмі аудитор оцінює розмір ризиків внутрішнього контролю та особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін ведення незалежних процедур і аудиторських тестів. Програма координує роботу всіх помічників, залучених для проведення аудиту, відзначає присутність інших виконавців аудиту не з числа співробітників аудиторської фірми, якщо такі беруть участь в аудиті. Для того щоб підтвердити достовірність кредиторської заборгованості, необхідно зібрати аудитору достатньо аудиторських доказів для підтвердження тверджень фінансової звітності. Фінансова звітність базується на таких твердженнях: існування та виникнення – перевірка первинної документації на підтвердження залишків за рахунками 631, 632, 64, 65, 66, 685; повнота – документальне підтвердження на права власності резидента на товари, роботи, послуги, отримані від постачальника; права та обов'язки – потрібно впевнитися, що всі зобов'язання відображені в обліку на основі кредитних угод, всі розрахунки з кредиторами відображені в журналах 2, 3 та відомостях аналітичних; оцінка та вимірювання – контроль за правомірністю класифікації зобов'язань (відображення зобов'язань згідно зі статтями балансу); подання та розкриття інформації – передбачає правильність класифікацій і відображення операцій у фінансовій звітності. Перевірка наявності плану рахунків підприємства і кореспонденції рахунків. Особливу увагу слід приділити відображенню курсових різниць за погашенням заборгованості.

При проведенні первісного аудиту необхідні додаткові процедури, а кількість додаткових процедур буде залежати від ступеня довіри до попереднього аудиту.

Таким чином, узагальнююча програма аудиту дозволяє охопити всі господарські операції підприємства з кредиторської заборгованості, в котрій відображені основні процедури для проведення аудиту. При проведенні аудиту складаються робочі документи, в котрих зазначаються всі виявлені порушення.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Савченко В. Я. Аудит : навч. посібн. / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2002. – 322 с. 2. Організація і методика аудиту : навч.-практичний посібник / В. В. Собко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило та ін. – К. : ВД "ВД Професіонал", 2004. – 624 с. 3. Давидов Г. М. Аудит : навч. посібник / Г. М. Давидов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : "Знання", 2001 – 363 с. 4. Аудит : навч. посібн. / Суйц В. П., Ахметбеков А. Н., Дубровіна Т. А., Шеремет А. Д. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 556 с. 5. Шеремет А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 360 с. 6. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навчальний посібник / Бутинець Ф. Ф. та ін. – Житомир, 2001. – 416 с. 7. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 223 с. 8. Чернелевський Л. М. Аудит : навч. посібн. / Л. М. Чернелевський, Н. І. Беренда. – К. : Міленіум, 2002. – 466 с. 9. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.

---

**Зав'ялова О. Ю.**

УДК 657.633

## **ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

*Анотація. Розглянуто значення формування системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг та проблеми, що пов'язані з наданням якісних аудиторських послуг в Україні. Виділено основні положення в організації та функціонуванні системи контролю якості аудиту в українських аудиторських фірмах.*

*Аннотация. Рассмотрено значение формирования системы внутреннего контроля качества аудиторских услуг и проблемы, которые связаны с предоставлением качественных аудиторских услуг в Украине. Выделены основные положения в организации и функционировании системы контроля качества аудита в украинских аудиторских фирмах.*

*Annotation The development of the system of internal quality audit services and the challenges associated with providing quality audit services in Ukraine are studied. The basic positions in the organization and functioning of audit quality control in the Ukrainian accounting firms are noted.*

*Ключові слова: аудит, контроль якості, Міжнародні стандарти аудиту, якість аудиторських послуг.*

Розвиток України як самостійної держави супроводжується впровадженням міжнародних норм і стандартів, у тому числі й міжнародних стандартів щодо аудиторської діяльності.

Подальший розвиток аудиторської діяльності вимагає вирішення питань, пов'язаних з підвищенням його якісного рівня. Це дозволить зміцнити престиж професії і підвищити ступінь довіри до інформації, що надається аудитором. Тому контроль якості є актуальною темою для розгляду.

Суттєвий внесок у вивчення проблем аудиту, контролю його якості зробили зарубіжні та вітчизняні вчені: Р. Адамс, Е. Аренс, Д. Лоббек, Д. Робертсон, Е. Гутцайт, В. Бурцев, Ю. Данилевський, В. Суйц, М. Білуха, Ф. Бутинець, Я. Гончарук, Г. Давидов, Н. Дорош, Л. Кулаковська, Ю. Піча, В. Рудницький, Б. Усач, Я. Гончарук та ін. Проте проблеми розвитку внутрішнього контролю якості аудиторських послуг потребують подальшого розв'язку.

Метою роботи є розгляд системи контролю якості аудиторських послуг, виділення основних проблем і шляхів удосконалення внутрішнього контролю якості послуг, що надають аудиторські фірми.

Відомо, що аудиторські фірми, надаючи аудиторські послуги, неабияк ризикують. Найсуттєвішим є ризик неякісного надання аудиторських послуг, що може призвести до втрати клієнтів і позбавлення дозволу на аудиторську діяльність.

Цікавим з наукової точки зору є підхід О. Тігнян щодо системного підходу визначення якості аудиторських послуг, який автор даної статті цілком поділяє. Взаємопов'язане вивчення понять "вартість", "споживча вартість" та "якість аудиторських послуг" дозволяє сформувати систему якості аудиторських послуг, яка має такі складові, як: якість аудиторських послуг (якісна організація процесу аудиторської перевірки; якість аудиторського висновку); економічний результат (вартість послуг, корисність послуг); потреби клієнтів (задоволення потреб; мета використання наданого аудиторського висновку) [1, с. 119].

Якість аудиторських послуг – дотримання суб'єктом аудиту в Україні вимог Кодексу професійної етики аудиторів, вимог стандартів аудиторської діяльності, рішень АПУ при наданні аудиторських послуг.

Гостре питання щодо якості аудиторських послуг стало передумовою розробки МСА 220 "Контроль якості роботи в аудиті", метою якого є регламентація і представлення рекомендацій з контролю якості відносно:

політики і процедур аудиторської організації, що застосовуються до аудиторської роботи в цілому;

процедур, спрямованих на контроль за роботою асистентів аудитора, що виконують окремі аудиторські перевірки [2].

Таким чином, вимоги стандарту спрямовані не лише на застосування єдиної політики контролю якості аудиторських перевірок, але і на діяльність усіх учасників цих перевірок.

Із метою встановлення єдиних для України вимог до організації аудиторськими фірмами й аудитором, які одноособово надають аудиторські послуги, систем контролю якості аудиторських послуг і надання рекомендацій щодо ефективного впровадження таких систем контролю якості в практику аудиторської діяльності рішенням АПУ затверджено Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами і аудитором системи контролю якості аудиторських послуг" (ПНП КЯ 1). Аудиторські фірми й аудитори зобов'язані розробити та впровадити у практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості й етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів і законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а також у тому, що висновки (звіти), які надаються фірмою, відповідають умовам завдання [3].

Система контролю якості фірми має складатися з таких елементів:

а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі;

б) етичні вимоги;

в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, а також виконання специфічних завдань;

г) людські ресурси;

г) виконання завдання;

д) моніторинг [4].

Слід зазначити, що українські аудиторські фірми не відповідально ставляться до формування системи контролю якості аудиту, виділяють незначні об'єми грошових коштів на її функціонування. Але ж забезпечення якості – це основний професійний принцип, який дає гарантію громадськості та спостережним органам, що аудитори та аудиторські фірми у своїй роботі додержуються встановлених стандартів аудиту та етичних норм.

Отже, забезпечення якості стимулює професіоналів удосконалювати свою роботу та підвищує довіру клієнтів до їх діяльності. Контроль якості повинен охоплювати усі види діяльності фірми – облікову, аудиторську, консалтингову.

До основних шляхів розвитку контролю якості аудиту в Україні слід віднести:  
визначення сучасного понятійного апарату контролю якості аудиту;  
розробку методик проведення контролю якості аудиту органами внутрішнього контролю аудиторської діяльності та незалежних (суспільних) організацій;  
розробку й удосконалення внутрішньофірмових стандартів;  
запровадження санкцій, спрямованих на тих, хто порушує правила там, де професіонал не має права цього робити;  
складання керівником проекту індивідуального оцінного листа на кожного виконавця (щодо визначеної у цій аудиторській фірмі форми);  
визначення механізму інформування керівництва аудиторської фірми про факти порушень вимог МСА у сфері забезпечення якості аудиту.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Тігнян О. Ю. Системний підхід до визначення якості аудиторських послуг / О. Ю. Тігнян // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції "Майбутнє – аудит". – Кривий Ріг : Видавничий дім, 2008. – Т. 2. – С. 118, 119. 2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гика та ін. – К. : ІАМЦ АУ "Статус", 2006. – С. 344–354. 3. Організація аудиторськими фірмами і аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг // Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1, затверджене рішенням АПУ України від 27.09.2007 р. № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=showreestr.php>. 4. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене рішенням АПУ від 26.05.2005 р. № 149/5.2 // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. – С. 66–74. 5. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посібн. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – [3-тє вид., перероб. і допов.] – К. : Знання, 2007. – 443 с. 6. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном [Електронний ресурс] / Н. І. Дорош // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3 (23). – С. 264–267. – Режим доступу : [www.univer.km.ua](http://www.univer.km.ua). 7. "Про аудиторську діяльність" : Закон України, прийнятий Верховною Радою України 14.09.2006 р. № 140–V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1131.48.0>.

**Задніпровська О. Ю.**

УДК 657.6:004.78

## **АВТОМАТИЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ ЗАПОВНЕННЯ РОБОЧИХ ДОКУМЕНТІВ АУДИТОРОМ**

*Анотація. Розглянуто проблеми автоматизації документування аудиту; наведено переваги автоматизованого заповнення робочих документів аудитора.*

*Аннотация. Рассмотрены проблемы автоматизации документирования аудита; приведены преимущества автоматизированного заполнения рабочих документов аудитора.*

*Annotation. The problems of automatization of documentation are considered, the advantages of automatically completion of documentation of auditor are submitted.*

*Ключові слова: аудит, документація, робочі документи, автоматизація.*

Запорукою професійного надання аудиторських послуг є налагоджений процес формування документації з аудиту, наявність якої, з одного боку, дає змогу аудитору в разі необхідності захистити повноту виконання своїх обов'язків, а з іншого – документування процедур аудиторської перевірки створює базу для контролю якості аудиторських перевірок [1].

Але як свідчить практика, вітчизняні аудитори не завжди складають робочі документи або їх складання має формальний характер. Передусім, це зумовлене браком часу та ціновою політикою, яка склалася на ринку аудиторських послуг. За обсягом роботи складання робочих документів становить найбільшу частку в аудиторській перевірці.

З урахуванням цього останнім часом питанням складання робочої документації аудитора з використанням інформаційних технологій на підставі МСА приділяють особливу увагу. Однак вітчизняні

© Задніпровська О. Ю., 2011

аудитори вважають, що ніяке програмне забезпечення не замінить самого аудитора. Та в силу складності вирішення завдання автоматизації процесу складання робочих документів більшість аудиторів відмовляються від упровадження програмного забезпечення. Тому проблеми автоматизації заповнення робочих документів аудитора є актуальними та потребують негайного вирішення.

Проблемами документування аудиту та його автоматизації займалися такі вітчизняні вчені-економісти, як: Бутинець Ф. Ф., Г. Варламова, Дорощ Н. І., Пилипенко І. І., В. Савченко, та зарубіжні автори: В. Андреев, К. Кловз, Дж. Робертсон, В. Суйц, Е. Чамберс, А. Шеремет та ін.

Метою статті є сформулювати основні проблеми автоматизації документування аудиту та навести основні переваги автоматичного заповнення робочих документів аудитора на противагу ручному заповненню робочих документів.

У контексті даної мети у статті поставлені такі завдання:

- 1) дослідити сутність понять "документація" та "робочі документи";
- 2) проаналізувати проблеми автоматизації документування аудиту;
- 3) визначити програми, які знаходяться на шляху подолання цих проблем;
- 4) визначити переваги автоматичного заповнення робочих документів аудитора на противагу

ручному заповненню робочих документів.

Перш за все, необхідно дати визначення понять "документація" та "робочі документи". У загальному вигляді під документуванням розуміють організований процес спостереження, вимірювання і запису даних про господарчі операції в документах встановленої форми [2]. У Законі України "Про аудиторську діяльність" навіть не згадується про порядок складання робочих документів аудитора і не наведено відповідних визначень. Але у Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" відзначається, що: "Документація за завданням – запис виконаної роботи, отриманих результатів та висновків, які отримав персонал". Згідно з МСА 230 "Документація в аудиті – це матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки, та які зберігаються в ньому" [3]. Тобто аудиторська документація [4] – це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих відповідних аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор. У більшості випадків аудитори ототожнюють поняття "документація" та "робочі документи". Як зазначено у МСА 230, робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки [3]. Деякі автори дають таке визначення [2; 3]: робочі документи аудитора – це записи аудитора, здійснені ним під час планування, підготовки та проведення перевірок, узагальнення їх даних, а також документально зафіксована інформація, отримана у процесі аудиту від підприємства-клієнта, третіх осіб, або усні повідомлення, задокументовані аудитором за допомогою тестування.

Робочі документи аудитора мають розкривати методи аудиту, обсяг перевірених документів, які підтверджують повноту та якість аудиторського висновку. Крім того, необхідно документально підтвердити, що перевірка належним чином спланована, реалізація плану аудитора щоденно контролювалась і в процесі проведення аудиту постійно розглядалося застосування аудиторами необхідних процедур і методів [1].

Серед малочисельного вибору завершених програмних продуктів деякі з них певною мірою дають змогу аудиторам автоматизувати такі етапи аудиту фінансової звітності, як планування перевірки, отримання аудиторських доказів, підготовка звітності на заключному етапі. Автоматизація заповнення робочих документів аудитором – не простий об'єкт автоматизації, що має немало проблем [5]:

- 1) відсутність стандартизованих робочих документів аудитора та положення щодо ведення аудиторських робочих документів. Методика їх складання зарубіжними аудиторськими фірмами має конфіденційний характер;
- 2) виїзний характер роботи аудиторів;
- 3) різноманітна галузева спеціалізація клієнтів аудиторських фірм, що призводить до неможливості повної формалізації процесу документування;
- 4) низький рівень комп'ютерної грамотності серед аудиторів;
- 5) застосування підприємствами, що підлягають аудиторській перевірці, різного програмного забезпечення.

Деякі з цих проблем можуть ускладнити автоматизацію заповнення робочих документів аудитора, але вже існують програми, які знаходяться на шляху подолання цих проблем. Прикладами таких програм є "IT Audit: Аудитор" (фірма "Мастер-Софт"), AuditXP "Комплекс Аудит" ("Гольдберг-Софт"), "ЕкспрессАудит: ПРОФ" та ін.

Українським аудиторам варто звернути увагу на російську розробку "IT-audit" фірми "Мастер-Софт". Розробники програми "IT-audit" виділяють як основні переваги своєї програми порівняно з традиційним засобом створення робочих документів такі характеристики [6]:

1. Можливість автоматичного відбору елементів статистичної вибірки та включення її в робочий документ. При традиційному засобі перевірки аудитор або взагалі не оформлює результати вибірки, або повинен вручну відбирати елементи вибірки за таблицями випадкових чисел чи іншим чином.

2. Автоматичне заповнення "шапки документа" даними підприємства, що перевіряється (найменування, договір, дата заповнення, посада виконавця, П.І.Б. виконавця, керівник аудиторської групи та ін.).

3. Можливість швидкого відбору великих операцій.



4. Можливість документування помилок за проводками (залишку в розрізі аналітичного обліку). Завжди можна продивитися, у яких проводках було допущено певне порушення або які порушення зафіксовані за даною проводкою.

5. Можливість звернути увагу члена аудиторської групи на конкретну операцію. При цьому не потрібно переписувати реквізити цієї операції (дата, сума, кореспонденція, аналітика та ін.). Достатньо лише внести саме питання чи коротке завдання.

Необхідно відмітити, що автоматизація аудиторського процесу значною мірою полегшує підготовку аудиторського висновку. При формуванні аудиторського висновку аудитор з переліку шаблонів вибирає необхідний вид аудиторського висновку. Рішення щодо вибору виду висновку приймається аудитором самостійно. Виявлені під час проведення аудиту порушення вставляються в необхідний вид аудиторського висновку, також будуть вставлені реквізити аудиторської організації та підприємства, що підлягає аудиту [6].

Програмне забезпечення не замінить самого аудитора, а автоматизація заповнення робочих документів аудитора має чимало проблем. Але скористатися програмним забезпеченням не тільки можливо у сучасних умовах, але просто необхідно. Застосування якісного спеціалізованого програмного забезпечення дозволить зменшити час та засоби на документування здійснених аудиторських процедур, якісно спланувати роботу з урахуванням специфіки діяльності підприємства, що підлягає перевірці, та підвибити конкурентоспроможність українських аудиторських фірм.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Лісіна В. Документування аудиту як складового елемента системи контролю якості аудиторських послуг / В. Лісіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 40–44. 2. Івахненко С. В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення / С. В. Івахненко // Аудитор України. – 2007. – № 3. – С. 21. 3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. мови О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гика, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської, С. О. Кулікова. – К.: ТОВ "ІАМЦ" АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с. 4. Мултанівська Т. Аудит у схемах і таблицях / Т. Мултанівська, М. Горяєва; ред. Я. Кавторєва. – Харків: Фактор, 2009. – 336 с. 5. Кушнарєв А. Проблемы автоматизации аудита / А. Кушнарєв // Аудит сегодня. – 2007. – № 4. 6. <http://www.audit-soft.ru>.

---

**Ізотова А. Д.**

УДК 657.6(477)

## ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ

*Анотація. Розкрито поняття аудиту, його значення в сучасних умовах глобальної економічної кризи, основні проблеми розвитку аудиту в Україні та умови подальшого вдосконалення.*

*Аннотация. Раскрыто понятие аудита, его значение в современных условиях глобально-экономического кризиса, основные проблемы развития аудита в Украине и условия дальнейшего совершенствования.*

*Annotation. The concept of audit, its value in modern conditions of global economic crisis, the basic problems of development of audit in Ukraine and conditions of the further perfection are studied.*

*Ключові слова: аудит, глобальна криза, проблеми розвитку та якості, суттєвість, законодавче регулювання, стандарти аудиту.*

Масштаби кризи в Україні свідчать про те, що економічні рішення, втілені в життя сьогодні, є неефективними, заснованими на традиціях та принципах минулих поколінь, що не є дієвим у наш час. Однією з причин, що тільки поглиблює проблеми, є небажання щось змінити у своїй діяльності та в своєму житті. Як наслідок – процвітання шахрайства, розвиток та розширення тіньового сектору, корупція. Для подолання цих проблем потрібні кардинально нові рішення, інший погляд, що зможуть припинити кризові явища та вивести економіку на новий рівень. На думку автора, одним із інструментів, спроможних вплинути на прийняття рішень для України, може стати аудит. Це підтверджується також висловлюванням Стіва Прідді, який з приводу перспектив аудиту зазначив: "Об'єктивність аудиту зміцнює довіру та сприяє розвитку ефективних ринків. У зв'язку з економічною кризою та існуючими умовами професії аудитора, зацікавленим сторонам доводиться долати численні труднощі. В усьому світі економіка підривається корпоративною корупцією, тому важливо переосмислити майбутнє аудиту, та, що дуже важливо, розуміння суспільством його ролі для економіки" [1].

---

© Ізотова А. Д., 2011

І дійсно, на сьогоднішній день існують досить суттєві за своїм характером проблеми, що стосуються прозорості та достовірності відносин у суспільстві та економіці в цілому. Ці проблеми є досить актуальними і для України. Саме питання недостовірності, чесності та довіри заважають та гальмують розвиток нашої економіки: "Для розвитку українському бізнесу необхідний робочий капітал. Набагато складніше та дорожче отримати його в Україні, ніж на міжнародних ринках. Щоб потрапити на ці ринки, ключовим фактором є прозорість та достовірність фінансової звітності" [1]. У зв'язку з цим дослідження теоретичних аспектів розвитку аудиту в Україні є актуальними.

У вітчизняній літературі приділяється значна увага розвитку аудиту в Україні. Ці питання розглядаються у працях таких вчених, як: Бутинець Ф. Ф., Білуха М. Т., О. Редько, Дорош Н. І., Давидов Г. М., І. Пилипенко, В. Шевчук, Бондар В. П., Медведєв Д. О., Панков В. М., Соколов Я. В. та ін.

Метою роботи є висвітлення основних проблем України в розвитку аудиту та визначення аудиту як важливого елемента в подоланні кризових явищ в економіці країни.

У 2010 р. виповнилось 17 років як в Україні був легалізований аудит. Аудит в Україні є порівняно новим видом діяльності, і тому процес його розвитку супроводжується виникненням проблемних питань, що обумовлені впливом цілого ряду чинників і обставин: недосконалість вітчизняного законодавства з аудиту, незначний практичний досвід багатьох вітчизняних аудиторів, відсутність методики з проведення та документування процесу аудиту тощо. Однією з актуальних проблем теоретико-методологічного характеру є потреба усвідомлення сутності аудиту.

Згідно з чинним законодавством (ст. 3 Закону України "Про аудиторську діяльність"), аудит – "це 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" [2]. Виходячи з аналізу законодавства про аудит, можна сказати про те, що в ньому бракує ґрунтовного економіко-правового аналізу чинників, під дією та впливом яких функціонує система аудиту в Україні. Досі немає належних наукових досліджень та відповідних їм нормативно-правових актів, що розкривають сутність і зміст понять, які свого часу спричинили виникнення, а нині обумовлюють становлення аудиту як об'єктивно необхідного явища суспільно-господарської практики.

Законодавча база аудиту в Україні є першою і, мабуть, найголовнішою проблемою для українського аудиту. На думку автора (і ця думка збігається з позицією багатьох науковців та практиків), найголовнішим чинником, що викликає цю проблему є прийняття МСА в якості національних. Українські стандарти аудиту повинні базуватись на чинному законодавстві, і це робить неприйнятним застосування у нас окремих положень МСА. В Україні ряд положень МСА базується на принципах світової практики, а це доволі часто суперечить діючим українським принципам обліку та аудиту. Як вдало зазначив Бутинець Ф. Ф. про аудит в Україні: "Стандарти аудиту сформовані без участі урядових організацій, а правове регулювання має місце тільки у відношенні до конкретних випадків, що не формують загальні принципи бухгалтерського обліку на майбутнє" [3].

Тобто потребують вирішення важливі проблеми нормативно-правового регулювання аудиту.

Слабка законодавча база, відсутність законодавчого фундаменту та досвіду – усі ці фактори гальмують розвиток аудиту. Звідси витікає наступне питання, а саме можливість реалізації аудиторської діяльності в умовах, чітко не врегульованих законодавством. Постають питання щодо відносин аудитора з клієнтом, роботи аудитора та його захисту в процесі реалізації поставлених перед аудитором завдань. Також виникає питання і про якість самої діяльності аудитора та аудиторських перевірок. На сьогоднішній день можна сказати лише про відсутність досвіду з проблемних питань та недосконалість законодавчого фундаменту щодо регулювання аудиторської діяльності. Розгортанню аудиторської діяльності перешкоджає недосконалість нормативно-правового, інформаційного, методичного, технологічного, фінансового та інших компонентів системного забезпечення національного аудиту. У зв'язку з цим заслуговує на увагу висновок Усача Б. Ф.: "Якість бухгалтерського обліку та аудиту є ключовими складовими прозорості та конкурентоспроможності. Відвертість та прозорість – це перший крок до підвищення конкурентоспроможності" [4]. Дійсно, саме "гра за правилами", чесність та прозорість діяльності викликає довіру, повагу, сприяє поліпшенню ставлення до організації, її визнання, а це, в свою чергу, є показником якісної та конкурентоспроможної діяльності. Тобто, щоб поліпшити становище країни, вивести її з кризового стану, підняти її авторитет на міжнародній арені, треба, перш за все, почати зміни з середини. Саме аудит має зберегти ключову роль в укріпленні суспільної довіри до країни в цілому. А для цього потрібне належне його регулювання та ставлення до цієї сфери діяльності.

Таким чином, дослідження показало, що основна проблема вітчизняного аудиту полягає у співвідношенні національного законодавства про облік та аудит з МСА, а також застосуванні МСА в якості національних. Перспективним напрямом для України у вирішенні даної проблеми є врахування національного розвитку при запровадженні нормативно-правового регулювання.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Прїдді С. Новини економічного життя [Електронний ресурс] / С. Прїдді. — Режим доступу : <http://www.trust.ua>. 2. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. № 3125 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 3. Бутинець Ф. Ф. Рішення у сфері бухгалтерського обліку. Історичний аспект / Ф. Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. — 2009. — № 1(51). — С. 34–37. 4. Усач Б. Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б. Ф. Усач // Регіональна економіка. — 2007. — № 4. — С. 217–222. 5. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О. Редько // Бухгалтерський облік та аудит. — 2008. — № 11. — С. 49–51. 6. Бондар В. П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні / В. П. Бондар // Формування ринкових відносин в Україні. — 2008. — № 9. — С. 16–19.

## ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ

*Анотація. Розглянуто поняття "екологічний аудит", проведено порівняльну характеристику витрат і результатів від проведення аудиту і запропоновано заходи щодо його популяризації.*

*Анотация. Рассмотрено понятие "экологический аудит", проведена сравнительная характеристика затрат и результатов от проведения аудита и предложены меры по его популяризации.*

*Annotation. The concept "ecological audit" is considered, the comparative characteristic of expenses and results from carrying out of audit is spent and measures on its popularization are offered.*

*Ключові слова: екологічний аудит, екологічний менеджмент, екологічний аудитор.*

Охорона навколишнього середовища є одним із найактуальніших питань сьогодення. Важливо відмітити, що сучасна екологічна ситуація значною мірою залежить від промислового виробництва і господарської діяльності суб'єктів господарювання загалом.

Екологічні проблеми в Україні не надто відрізняються від проблем в інших країнах світу.

На думку автора, основною причиною негативної екологічної ситуації, що склалася в Україні, є низька ефективність механізму екологічного контролю й екологічного менеджменту на підприємствах, а також відсутність зацікавленості та мотивації підприємців у проведенні екологічного аудиту.

Практичними та теоретичними проблемами екологічного аудиту займалися такі провідні вчені, як: Я. Мех та Р. Кулик розглядали проблеми становлення екологічного аудиту в Україні, Н. Малюта і І. Забула висвітлили питання класифікації і відображення екологічних витрат у бухгалтерському обліку, І. Басанцов і О. Пантелейчук приділяли увагу проблемним питанням та напрямам удосконалення екологічного аудиту.

Актуальність теми полягає в тому, що останніми десятиріччями погіршення стану навколишнього середовища значною мірою негативно впливає на якість життя населення, лімітує можливості економічного і соціального розвитку країни.

Неможливо не відмітити й той факт, що екологічний стан ускладнюється також на фоні загального погіршення економічного становища в Україні. Прогресуючий фізичний та моральний знос основних виробничих фондів, повільна заміна застарілих та екологічно шкідливих технологій, скорочення випуску деяких видів спеціалізованої техніки та обладнання для захисту навколишнього середовища спричиняють загострення екологічних умов.

Мета статті – визначення завдань, які виконує аудитор під час проведення екологічного аудиту, здійснення порівняльної характеристики витрат і результатів від проведення даного аудиту, а також шляхів популяризації.

Під час написання даної статті використовувалися такі методи: індукція, узагальнення і табличний метод.

Значний розвиток ринкових відносин та функціонування підприємств різних форм власності вносить істотні зміни у систему управління мікроекономікою та у її функції, зокрема, фінансово-господарського і екологічного контролю.

Близько 30 років тому у країнах з розвинутою ринковою економікою організаційна схема господарсько-фінансового контролю була доповнена введенням екологічного аудиту. У міжнародній практиці екологічний аудит трансформований у практичний механізм діяльності, що ґрунтується на законодавчій і нормативно-методичній базі, має широкую організаційну інфраструктуру та оснащений кваліфікованими кадрами екоаудиторів. У США, Японії, у країнах Європейського Союзу процедура екологічного аудиту спрямована на підвищення ефективності екологічної політики компанії або промислових підприємств [1].

Для України поняття "екологічний аудит" є відносно новим, однак уже зроблені перші кроки щодо створення і розвитку законодавчо-нормативних засад і впровадження його в практику як одного з різновидів аудиту.

Згідно зі статтею 1 Закону України "Про екологічний аудит" екологічний аудит – це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збір і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту [2].

Екологічний аудит повинен бути повним та перманентним, тобто давати повну оцінку того, як дотримуються вимоги щодо стану навколишнього середовища зареєстрованою особою.

Можна відзначити, що під час проведення екологічного аудиту аудитор не тільки оцінює правоохоронну діяльність об'єкта дослідження та відповідності об'єктів екологічного аудиту вимо-

гам законодавства про охорону навколишнього природного середовища, а й визначає причини виникнення нештатних ситуацій, які можуть призвести до фінансових втрат; встановлює повноту відображення, об'єктивність й достовірність облікових даних щодо природоохоронної діяльності; оцінює повноту, ефективність і обґрунтованість заходів, що вживаються для охорони навколишнього середовища [1].

Екологічний аудит не набув значної популяризації з причини нерозуміння підприємцями створюваних майбутніх перспектив від його проведення. На рисунку наведені витрати і результати від проведення екологічного аудиту.

Особливістю проведення екологічного аудиту підприємств є низька достовірність природоохоронної звітності, яка оцінюється нижче 20 % існуючого негативного впливу на навколишнє середовище. У зв'язку з цим великого значення набуває надання екоаудиторами консультаційних послуг, до яких відносять:

- розроблення рекомендацій зі зниження ризику виникнення надзвичайних екологічних ситуацій і зменшення гостроти існуючих;
- екологічне обґрунтування впровадження винаходів, ресурсозберігаючих технологій і систем, приладів контролю, іншого природоохоронного устаткування;
- еколого-економічний прогноз екологічних наслідків виробничо-господарської діяльності;
- еколого-економічна оцінка ризику здійснення інвестиційних проектів та адміністративних рішень;
- консультування з питань природоохоронного законодавства;
- розроблення рекомендацій і пропозицій з екологічної освіти працівників підприємства [3].

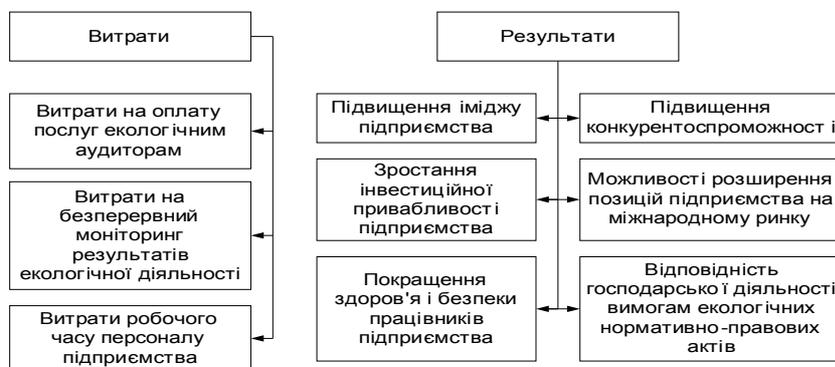


Рис. Порівняльна характеристика витрат і результатів проведення екологічного аудиту

На жаль, висновки екологічного аудиту мають характер рекомендацій і не є обов'язковими для виконання керівництвом підприємства. Ефективність впровадження в практику рекомендацій аудитора залежить від трьох основних факторів:

- глибини зацікавленості керівництва та власників підприємства у проведенні аудиту;
- повноти відкритості та сумлінності спеціалістів підприємства в аналізі всіх екологічних аспектів;

спільної, злагодженої роботи аудиторської команди і спеціалістів підприємства [1].

Отже, на думку автора, вирішення екологічних проблем і розвиток екологічного аудиту можливі лише при здійсненні таких дій:

1. Формування нових ціннісних та моральних пріоритетів.

2. Державна мотивація підприємств до запровадження екологічного менеджменту і систематичного проведення екологічного аудиту.

Таким чином, об'єктивно необхідний, викликаний найбільш актуальними потребами розвитку сучасної ринкової економіки, сталого розвитку людства екологічний аудит в Україні є лише у стадії становлення, розробки організаційно-методологічних основ його впровадження на макро- і мікрорівнях господарювання. І для його популяризації, подальшого розвитку та вдосконалення необхідне впровадження запропонованих заходів.

Наук. керівн. Мултанівська Т. В.

**Література:** 1. Басанцов І. В. Екологічний аудит в Україні: актуальність, проблемні питання та напрями удосконалення [Електронний ресурс] / Басанцов І. В., Пантелейчук О. С. – Режим доступу : [www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc\\_GumMre2010\\_11\\_4.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc_GumMre2010_11_4.pdf). 2. Закон України "Про екологічний аудит" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Новак У. П. Роль екологічного аудиту в контексті інтеграції України до світової організації торгівлі [Електронний ресурс] / Новак У. П. – Режим доступу : [www.nbuv.gov.ua/hem\\_biolo/nvltu18\\_538\\_Nowak\\_18\\_5.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/hem_biolo/nvltu18_538_Nowak_18_5.pdf).

## ВИКОРИСТАННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*Анотація. Розглянуто процес аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, наведено перелік нормативно-правових документів, які використовуються при аудиті фінансової звітності.*

*Аннотация. Рассмотрено процесс аудита финансовой отчетности субъектов хозяйствования, приведено перечень нормативно-правовых документов, используемых при аудите финансовой отчетности.*

*Annotation. The article deals with the methodology of audit of financial statements of business entities, legal documents used for auditing the financial statements are suggested.*

*Ключові слова: аудит, фінансова звітність, користувачі фінансової звітності, процес аудиту фінансової звітності, нормативно-правові акти.*

Джерелом інформації про фінансовий стан будь-якого суб'єкта господарювання є фінансова звітність. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Фінансова звітність включає: баланс, звіти про фінансові результати, рух грошових коштів, власний капітал та примітки до звітів [1].

Звітність повинна містити лише доречну інформацію, оскільки ця інформація впливає на прийняття рішень користувачами і дає їм змогу оцінити минулі, теперішні та майбутні події. Проблематика аудиту фінансової звітності висвітлена в роботах багатьох вітчизняних вчених, таких, як: Гончарук Я. А., Петрик О. А., Рудницький В. С., Савченко В. Я., Усач Б. Ф. Питання проведення аудиту фінансової звітності на підприємствах є дуже важливим і актуальним у наш час. Це пов'язано з тим, що з розвитком ринкових відносин та відносної стабілізації в економіці країни господарюючі суб'єкти почали, окрім основної діяльності, інвестувати вільні активи у фінансову та інвестиційну діяльність. Метою такої діяльності підприємства є отримання доходу. Окрім керівництва і колективу підприємства, фінансова звітність цікавить вкладників капіталу (інвесторів), кредиторів, державні органи, в першу чергу, податкову службу, фондові біржі, які займаються купівлею-продажем цінних паперів та ін. Тому на даному етапі розвитку аудиторських послуг в Україні велика увага повинна приділятися саме удосконаленню аудиту фінансової звітності та покращенню якості аудиторських послуг з перевірки фінансової звітності.

Метою цієї статті є розгляд процесу аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, основних нормативно-правових актів, які використовуються при аудиті фінансової звітності, а також обґрунтування необхідності якісної аудиторської перевірки фінансових звітів підприємств для можливості прийняття правильних управлінських рішень, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання: визначити вимоги до фінансової звітності підприємства та користувачів звітності, ознайомитися з основними положеннями законодавчих актів, що регулюють аудит фінансової звітності.

Відповідно до П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" фінансова звітність повинна формуватися на підприємстві з дотриманням таких якісних характеристик: зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність [2].

Саме тут виконує свою функцію аудит. В умовах ринку пріоритетними є ті підприємства, звітність яких підтверджена аудиторським висновком. Необхідність аудиторської перевірки фінансової звітності пов'язана з її публікацією. Такий порядок передбачений ст. 9 Закону України "Про аудиторську діяльність" [3].

Під час перевірки фінансових звітів клієнт повинен надати аудитору повну інформацію, на підставі якої останній міг би зробити висновок, що відповідає необхідність вносити суттєві зміни у фінансові звіти з тим, щоб вони відповідали вимогам стандартів [4].

Послідовність процесу аудиту фінансової звітності можна зобразити за допомогою схеми (рисунок).



Рис. Послідовність процесу аудиту фінансової звітності [5]

Згідно з МСА 250 "Облік законів і нормативних актів при аудиті фінансової звітності" аудитор при перевірці фінансової звітності повинен розуміти, що недотримання суб'єктом господарювання норм законодавчих актів може вплинути на показники звітності підприємства. При плануванні аудиту аудитор повинен мати загальне розуміння основних вимог законодавства, що застосовуються відносно суб'єкта та галузі його діяльності. Але в той же час аудит не може виявити всіх порушень законодавчих актів [6, с. 399].

Аудит фінансової звітності підприємства в наш час є надійною гарантією того, що результати фінансово-господарської діяльності є достовірними. Достовірність даних допоможе керівництву в подальшій розробці заходів відносно подальшого вдосконалення діяльності, задоволення інформаційних потреб власників, а також податкових, статистичних та інших органів державного та господарського управління.

Підтверджуючим документом відносно проведеного аудиту фінансової звітності є аудиторський висновок, при складанні якого аудитор повинен здійснити відповідно до МСА 700 "Висновок незалежного аудитора відносно повного пакета фінансових звітів загального призначення" [6, с. 720]. Позитивний аудиторський висновок є гарантією того, що представлені дані реально та повно відображають фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Відповідно посилюється довіра інвесторів, контрагентів, кредиторів, що сприяє прискоренню ділових стосунків, покращує співпрацю економічних суб'єктів на новий рівень, надає можливість зацікавленим користувачам приймати оптимальні рішення.

Таким чином, сьогодні аудит фінансової звітності виконує важливу функцію відносно достовірності та реалістичності інформації для користувачів, на основі якої вони зможуть прийняти правильне управлінське рішення. Завдяки аудиту фінансової звітності забезпечується суттєве зменшення ризиків, пов'язаних з прийняттям рішень, підвищується довіра до підприємства з боку партнерів, відображається позитивний імідж підприємства.



Для підвищення якості аудиту фінансової звітності, перш за все, необхідно постійно підвищувати кваліфікацію аудитора, по-друге, створювати ефективні системи внутрішнього контролю на підприємствах, а також здійснювати нагляд та контроль за роботою на всіх рівнях.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1997 р. № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" № 87 від 31.03.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р. № 140 – V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 4. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібник / Б. Ф. Усач, З. О. Душко. – К. : Знання, 2006. – 295 с. 5. Хом'як Р. Л. Організація та методика аудиту фінансової звітності суб'єктів / Р. Л. Хом'як, І. Л. Цюцяк, А. Л. Цюцяк // Вісник національного університету "Львівська політехніка". – 2008. – № 623. – С. 259–265. 6. Сборник Международных Стандартов Аудита, Выражения Уверенности и Этики. – Алматы, 2007. – 1260 с.

---

**Калініна О. О.**

УДК 657.633

## ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*Анотація. Розглянуто особливості організації внутрішнього аудиту на підприємстві.*

*Аннотация. Рассмотрены особенности организации внутреннего аудита на предприятии.*

*Annotation. The basic aspects of organization the internal audit are studied.*

*Ключові слова: внутрішній аудит, організація внутрішнього аудиту, методологічні положення організації внутрішнього аудиту.*

На сучасному етапі розвитку аудиту в Україні, особливо, під час поширення кризових явищ в економіці країни набувають актуальності питання ефективної організації служб внутрішнього аудиту як механізму контролю та налагодження бізнес-процесів.

Дослідженням проблем організації внутрішнього аудиту займався багато науковців, зокрема російські: Р. Алборов, С. Бичкова, П. Камишанов, О. Ковальова, Ю. Константинов, О. Шеремет та ін.; українські: М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, Л. Кулаковська, О. Петрик, В. Рудницький, В. Солко, Л. Сухарева та ін. Серед українських науковців особливо слід відзначити значний внесок М. Білухи, Б. Валуєва й В. Рудницького. Але оскільки внутрішній аудит тільки почав розвиватися в нашій країні, то дана тема потребує подальшого дослідження.

Метою дослідження є обґрунтування необхідності організації процесу внутрішнього аудиту на підприємстві.

Завдання дослідження – розглянути особливості організації внутрішнього аудиту на підприємстві.

Об'єкт дослідження – внутрішній аудит.

Предмет дослідження – організація внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит – це оцінна діяльність, яка здійснюється всередині суб'єкта як послуга для нього. Це один із видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності [1].

Метою внутрішнього аудиту є вдосконалення організації й управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його зростання.

На жаль, в Україні недооцінюється значення внутрішнього аудиту як самостійного виду аудиту. Це пов'язано з відсутністю чіткого нормативно-правового регулювання з боку держави, а також в недостатньому обсязі необхідної інформації з методики створення, значення, функцій, об'єктів, прийомів та засобів внутрішнього аудиту [2].

Внутрішній аудит, як правило, здійснюється у великих акціонерних товариствах, корпораціях. Тому головним критерієм буде масштаб діяльності підприємства, від якого, як правило, залежить, чи потрібен додатковий контроль за діяльністю підприємства, оскільки чим менше підприємство, тим менше ризик невиявлення помилок звичайними інститутами внутрішньогосподарського контролю; та чи є на підприємстві достатньо коштів для утримання служби внутрішнього аудиту, тобто, як будуть витрати на внутрішній аудит перевищувати корисний ефект від його використання.

---

© Калініна О. О., 2011

Питання щодо форми організації служби внутрішнього аудиту на окремому підприємстві повинно вирішуватися власником або керівником залежно від цілей та завдань, поставлених перед цією службою. У будь-якому випадку служба внутрішнього аудиту повинна бути укомплектована професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які у змозі виконати покладені на них функціональні обов'язки [3].

Орієнтовні основні методологічні положення щодо організації внутрішнього аудиту полягають у тому, що слід укомплектувати штат внутрішніх аудиторів, відтак оптимально розподілити контрольні функції, виробити методичні рекомендації з питань внутрішнього аудиту [4].

Необхідним для підприємства має бути складання графіків здавання звітів матеріально відповідалними особами, передачі документів на автоматизовану обробку, розробка проектів планів проведення інвентаризацій грошових коштів, матеріальних цінностей, розрахунків. При цьому пріоритетне значення має надаватися розробці проекту плану проведення річної інвентаризації всіх статей балансу [4].

Ефективність діяльності внутрішнього аудиту в Україні визначається рівнем його організації. Структура внутрішнього аудиту підприємства включає три елементи: умови проведення аудиту, систему бухгалтерського обліку і процедури аудиту. Кожний елемент розуміють як наявність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання відповідних вимог. У поєднанні всі перераховані елементи структури внутрішнього контролю забезпечують підприємству зниження небажаного ризику ділової і фінансової діяльності, а також ризик помилок у бухгалтерському обліку.

Як і для зовнішніх аудиторів, для внутрішніх аудиторів однією з умов успішного проведення аудиторської перевірки є ефективно організований процес планування. При плануванні необхідно враховувати: цілі і завдання об'єкта аудиторської перевірки, а також використовувати об'єктом засоби контролю за їх виконанням; істотні ризики, що стосуються об'єкта аудиторського завдання, його цілей, ресурсів і господарської діяльності; методи зниження ризиків у допустимих межах; достатність і ефективність систем контролю й управління ризиками певного об'єкта аудиту порівняно з найбільш прийнятною для нього моделлю контролю; можливість значного удосконалення систем контролю й управління ризиками [5].

Створення відділу внутрішнього аудиту на підприємстві досить складний процес, який потребує рішення ряду методологічних і організаційно-технічних проблем. У загальних рисах організацію відділу внутрішнього аудиту можна рекомендувати проводити за такими основними етапами:

- виявлення і чітке визначення ряду питань, для вирішення яких формується відділ внутрішнього аудиту, побудови системи цілей створення відділу відповідно до політики підприємства;

- визначення основних функцій, що необхідні для досягнення поставлених цілей;

- об'єднання однотипних функцій у групи і формування на їх основі структурних одиниць відділу, що спеціалізується на виконанні цих функцій;

- розробка схем взаємовідносин, визначення обов'язків, прав і відповідальності для кожної структурної одиниці, документальне закріплення всього цього в посадовій інструкції і положеннях про бюро відділу внутрішнього аудиту;

- об'єднання вищевказаних структурних одиниць в єдине ціле – відділ внутрішнього аудиту; визначення його оргстатусу і відповідно до встановленого набору цілей, завдань і функцій структурних одиниць розробка і документальне закріплення Положення про відділ внутрішнього аудиту;

- інтеграція відділу внутрішнього аудиту з іншими одиницями структури управління підприємством;

- розробка внутрішньофірмових стандартів внутрішнього аудиту [6].

Об'єктивність внутрішнього аудиту залежить від ступеня незалежності у структурі управління економічного суб'єкта. Зміст, терміни і об'єм конкретних заходів і перевірок, що проводиться службою внутрішнього аудиту, залежать від оцінки існуючого потенційного ризику, значущості об'єкта перевірки і попередньої оцінки служби внутрішнього аудиту. Такі заходи можуть включати тестування об'єкта, уже проведені внутрішніми аудиторами, оцінку інших об'єктів, що викликають зацікавлення, нагляд за процедурами внутрішнього аудиту, інші прийоми перевірки за рішенням аудитора [5].

Отже, внутрішній аудит є дуже важливим, оскільки він створює передумови для виявлення і мобілізації прихованих резервів підприємства, організує систему оперативного управлінського обліку, створює умови, що забезпечують планування раціональних витрат ресурсів підприємства, суттєво впливає на організацію й підвищення ефективності виробництва, посилення режиму економії.

Оскільки організація внутрішнього аудиту в Україні не досить добре розвинута як з методологічних, так і з нормативно-правових аспектів, то дана тема потребує подальших досліджень.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Бурцев В. В. Организация внутреннего аудита / В. В. Бурцев // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 6. – С. 88–96. 2. Малахов В. А. Аналіз правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні та шляхи його вдосконалення / В. А. Малахов // Управління розвитком. – 2008. – № 5. – С. 44–46. 3. Богомолов А. М. Внутрішній аудит. Організація та методика проведення / А. М. Богомолов, Н. А. Голощапов. – М., 2000. – С. 192. 4. Петрик О. А. Аудит: методология и организация : монография / О. А. Петрик. – К. : КНЭУ, 2003. – 260 с. 5. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методология, організація / В. С. Рудницький. – Тернопіль : "Економічна думка", 2000. – 106 с. 6. Бутинець Ф. Ф. Аудит / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 672 с.

## МІЖНАРОДНЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Анотація. Розкрито процедуру міжнародного регулювання аудиторської діяльності.*

*Аннотация. Раскрыта процедура международного регулирования аудиторской деятельности.*

*Annotation. A procedure of international auditing regulation is studied.*

*Ключові слова: аудит, міжнародні стандарти аудиту, аудиторські фірми.*

Актуальність теми полягає в тому, що правове регулювання аудиторської діяльності є основою для становлення ринку аудиторських послуг, визначає рівень якості аудиторських послуг в Україні. Цю тему розглядають такі автори, як Грачова М. Є. у своїй праці "Міжнародні стандарти аудиту", Чікунова І. П. – "Міжнародні стандарти аудиту: структура та зміст", Нечай Т. П., Дермідонова О. Е. та Єременко Д. В. – "Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні".

Мета дослідження – узагальнення української і зарубіжної практики правового регулювання аудиторської діяльності з використанням методів аналізу, синтезу, абстрагування. Завдання для вирішення проблеми: проаналізувати нормативну базу, на основі проведеного аналізу розробити власні рекомендації щодо поліпшення існуючої ситуації у сфері аудиту. Об'єктом дослідження цієї роботи є аудит та аудиторська діяльність у правовому контексті. Суб'єктом даного дослідження є нормативно-правова база України в галузі регулювання аудиторської діяльності.

Провідні країни Європи й Америки мають багатовіковий досвід проведення аудиту. Створена міцна міжнародна правова основа аудиту, докладно розроблені форми його організації, видаються і постійно поповнюються великі методичні матеріали для аудиторів. У них визначені і класифіковані основні поняття, терміни, категорії аудиторської діяльності.

Вивчення і накопичений досвід вітчизняних аудиторських фірм показують, що він має яскраво виражені національні особливості (наприклад, він прямо, а не побічно зв'язаний з консалтингом), хоча багато положень, що містяться в іноземних джерелах, цікаві і придатні для того, щоб допомогти становленню аудиторських фірм України.

Для всіх бухгалтерів і аудиторів на Заході обов'язкове дотримання принципів бухгалтерського обліку, що іноді називають стандартами – GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Наприклад, у США власне стандарти з бухгалтерського обліку затверджує незалежна рада – FASB (Financial Accounting Standards Board), після тривалих публічних обговорень [1].

Крім бухгалтерських стандартів застосовуються також стандарти аудиту – GAAS (Generally Accepted Auditing Standards), що допомагають аудитору у проведенні перевірок, які підказують рішення і порядок роботи. Стандарти аудиту підготовляє спеціальний відділ AICPA – Рада зі стандартів аудиту. Вони обов'язкові для всіх аудиторів країни. При їхньому порушенні, тобто у випадках неспроможності аудиту, суди й інші органи, які здійснюють нагляд над аудиторами, вправі припинити їхню діяльність.

У країнах Заходу функціонують десятки тисяч аудиторських фірм (тільки у США їх більше сорока п'яти тисяч), від приватних, що складаються з одного чи декількох осіб (таких фірм близько 90 – 95 %), до величезних, які мають вирішальну роль у світовому аудиті. Захоплення влади корпораціями на Заході й інтернаціоналізація капіталу в нашому бурхливому столітті також підвищили роль аудиторських фірм.

Функціонування великої кількості аудиторських фірм не дозволяє деяким користувачам оцінити незалежність і компетентність окремих фірм. Професійне поведіння аудиторів у США контролюється дуже різними способами. В Україні така система тільки починає створюватися, хоча деякі її елементи уже є, наприклад, кваліфікаційні іспити аудиторів, вимоги їх безупинної професійної підготовки, МСА і т. д. [2].

У кожній країні організація аудиту може мати свої національні особливості, хоча в цілому аудитори усього світу виконують приблизно ту саму за своїм характером роботу. А стандарти і норми аудиту не скасовують національні норми і стандарти тієї чи іншої країни.

Навпаки, багато країн розробляють свої власні стандарти і норми, свою методологію аудиту, з орієнтацією на необхідність забезпечення основних мінімальних вимог IFAC.

В Україні аудиторська діяльність регулюється Законом України "Про аудиторську діяльність" та Міжнародними стандартами аудиту, які прийняті за національні. Закон був прийнятий АПУ від 22.04.1993 р. № 3125-12, остання редакція якого прийнята 14.09.2006 р. № 140-V і набула чинності з 19.01.2007 р. Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні та

спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової й іншої економічної інформації [3].

Закон України "Про аудиторську діяльність" визначає:

1. Порядок створення Аудиторської палати України (далі – АПУ).
2. Основні правила діяльності АПУ.
3. Право створення аудиторами професійних громадських організацій (об'єднань).
4. Вимоги до професійних громадських організацій (об'єднань) та критерії, досягнення яких дає право на делегування свого представника (представників) до АПУ [4].

Водночас в Законі відсутні такі важливі положення регулювання, як страхування ризиків аудиторської діяльності та визначення механізму формування відповідних страхових резервів аудиторами та аудиторськими фірмами, що досить широко використовується у світовій практиці.

Стандарти аудиту — це єдині базові принципи, яким повинні слідувати аудитори у процесі професійної аудиторської діяльності. Вони встановлюють єдині вимоги до порядку здійснення аудиторської діяльності, оформлення й оцінки якості аудиту і супутніх йому послуг, а також до порядку підготовки аудиторів та оцінки їх кваліфікації. Стандарти необхідні для навчання аудиторів усередині фірм, а також можуть використовуватися для захисту аудитора на судовому процесі.

Розрізняють такі групи стандартів:

- міжнародні стандарти аудиту, розроблені Міжнародним комітетом з аудиторської практики;
- внутрішньофірмові стандарти. Аудиторські організації й індивідуальні аудитори, ґрунтуючись на міжнародних стандартах, розробляють свій фірмовий підхід до виконання різних дій аудитора, що закріплюються у власних правилах (стандартах) аудиторської діяльності, які не можуть суперечити міжнародним стандартам аудиторської діяльності.

Міжнародні стандарти аудиту регулюють професійну діяльність аудиторів і широко визнані у всьому світі, оскільки дозволяють досягти найбільшої об'єктивності у висловленні аудиторської думки з приводу відповідності фінансової звітності загальноприйнятим принципам ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності, а також встановлюють єдині якісні критерії порівняння результатів аудиторської діяльності. Одноманітність аудиторської діяльності є необхідною її умовою, зважаючи на різноманіття методик, які використовуються в аудиторській практиці, і складності їх зіставлення.

Міжнародні аудиторські стандарти формують єдині базові вимоги, що визначають нормативи за якістю і надійністю аудиту та забезпечують певний рівень гарантія результатів аудиторської перевірки при дотриманні цих вимог. Вони встановлюють єдині вимоги до процедури аудиту, аудиторського висновку і самого аудитора. Із зміною економічної ситуації аудиторські стандарти підлягають тому, що періодично вони повинні переглядатися в цілях максимального задоволення потреб користувачів фінансової звітності.

На базі міжнародних аудиторських стандартів формуються програми для підготовки аудиторів, а також вимоги для проведення іспитів на право займатися аудиторською діяльністю. Аудиторські стандарти є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту і визначення міри відповідальності аудиторів. Стандарти встановлюють загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, методологію аудиту, а також базові принципи, яким повинні слідувати усі представники цієї професії незалежно від умов, у яких проводиться аудит [5].

Міжнародні стандарти відіграють важливу роль в аудиті й аудиторській діяльності, оскільки вони: забезпечують високу якість аудиторської перевірки, сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень, допомагають користувачам розуміти процес аудиторської перевірки, створюють суспільний імідж професії, усувають контроль з боку держави, допомагають аудиторам вести переговори з клієнтом, забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Для України великою проблемою стає те, що міжнародні стандарти аудиту, які прийняті як національні, спочатку були перекладені з англійської мови російською, а потім з російської українською. Також, незважаючи на те, що у нас діють міжнародні стандарти аудиту, ми маємо власні українські Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які часто не співпадають з міжнародними. А МСА були розроблені для міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Наукова новизна полягає в тому, що для України гігантським кроком уперед може стати перехід на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Безумовне, це спочатку спричинить великий стрес для бухгалтерів, ревізорів, аудиторів, але вирішить багато інших проблем, і українські спеціалісти у сфері бухгалтерського обліку та аудиту зможуть відчутти себе рівноправними та повноцінними членами Міжнародних організацій і почнуть розмовляти зі своїми колегами з інших країн однією мовою – мовою міжнародних принципів бухгалтерського обліку.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / пер. з англ. ; за ред. Голова С. Ф. — К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. — 736 с. 2. Грачева М. Е. Международные стандарты аудита (МСА) : учебн. пособ. / М. Е. Грачева. — М. : РИОР, 2008. 3. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 року № 3125-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [www.gada.gov.ua](http://www.gada.gov.ua). 4. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук / Олександр Юрійович Редьков. — К., 2009. — 44 с. 5. Сборник международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. — Алматы, 2007. — 1260 с. ; М. : МЦРСБУ, 2008.

## АНАЛІЗ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АУДИТУ

*Анотація. Присвячено вивченню найважливіших проблем дебіторської заборгованості в ході проведення аналізу та аудиту на підприємстві.*

*Аннотация. Посвящено изучению самых важных проблем дебиторской задолженности в ходе проведения анализа и аудита на предприятии.*

*Annotation. The article is devoted to studying the most important problems of a debt receivable during analysis and audit carrying out at the enterprise.*

*Ключові слова: дебіторська заборгованість, дебітор, інкасація.*

В економічній літературі розкриваються лише загальні підходи до організації аналізу та аудиту дебіторської заборгованості. Актуальність теми обумовлена тим, що проблема дослідження аналізу дебіторської заборгованості в ході проведення аудиту відноситься до числа найменш розроблених.

Дослідженню проблем, пов'язаних з аудитом дебіторської заборгованості, значну увагу приділено рядом дослідників, таких, як Ковальов В. В., Данилевський Ю. А., Подольський В. І., Кулаковська Л. П., Усач Б. Ф. та ін. Але питання стосовно аналізу дебіторської заборгованості в ході проведення аудиту ще не розглянуто в повному обсязі.

Мета дослідження полягає в розробці й обґрунтуванні практичних рекомендацій щодо удосконалення аналізу та підвищення ефективності аудиту дебіторської заборгованості.

Для досягнення мети необхідно розглянути основні моменти при проведенні аудиту відносно дебіторської заборгованості; запропонувати етапи проведення аналізу дебіторської заборгованості в ході аудиту; дослідити методологію проведення аудиту дебіторської заборгованості.

Об'єкт дослідження – теоретичні та методологічні засади організації аудиту дебіторської заборгованості.

Предмет дослідження – аналіз дебіторської заборгованості підприємства як інструмент підвищення ефективності аудиту.

У сучасних умовах однією з ключових проблем суб'єктів господарювання є зростання дебіторської заборгованості, обумовлене як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами. Це в більшості випадків визначає важливість аналізу стану розрахунків з дебіторами.

Дебіторська заборгованість суттєво погіршує фінансове положення підприємства, вона є іммобілізацією грошових коштів, відверненням їх з господарського обігу, що призводить до спаду темпів виробництва і результативних показників діяльності підприємства, оскільки прострочена дебіторська заборгованість підлягає віднесенню на затрати підприємства.

Залежно від виду аудиту (обов'язковий чи ініціативний) характер роботи в ході аналізу дебіторської заборгованості розрізняється. При обов'язковому аудиті метою аудиту дебіторської заборгованості є перевірка законності виникнення дебіторської заборгованості, правильності організації бухгалтерського обліку розрахунків і відображення їх у звітності підприємства.

Дебіторська заборгованість є важливим об'єктом аудиту, головне призначення якого полягає в установленні достовірності її даних. Аудит як нова сфера наукових знань гостро потребує подальшої розробки теоретичних й особливо практичних питань.

Кінцевою метою аудиту є аналіз фінансового становища і ринкової стійкості господарчого суб'єкта, його достовірності і ділової активності. Аудит дебіторської заборгованості є одним із найскладніших питань аудиту на даний момент, тому що саме в даному розділі допускається більше всього навмисних помилок.

Для того щоб отримати повну та цілісну характеристику дебіторської заборгованості на підприємстві, у ході її аналізу висококваліфікованим аудиторам рекомендується застосовувати різноманітні економіко-математичні методи.

Так, у роботі Ковальова В. В. подано загальну схему аудиту та аналізу дебіторської заборгованості. У даній схемі задається критичний рівень дебіторської заборгованості. Усі розрахункові документи, які мають відношення до заборгованості, піддаються перевірці в обов'язковому

порядку. Проводиться контрольна вибірка документів. Для цього застосовуються різноманітні методи. Одним із найбільш розповсюджених є n-процентний тест (так, при  $n = 10\%$  перевіряють кожний десятий документ, який відбирається за будь-якою ознакою). Далі аудитором перевіряється реальність сум дебіторської заборгованості у відібраних розрахункових документах. На заключному етапі аудитором оцінюється суттєвість виявлених помилок [1].

При розгляді даної теми вчені пропонують різноманітні етапи проведення аналізу дебіторської заборгованості в ході аудиту.

Байдаус П. В. рекомендує проводити оцінку величини дебіторської заборгованості і її динаміки за рядом попередніх звітних періодів, а також визначати середній період інкасації дебіторської заборгованості і кількість її оборотів у звітному періоді. Це допоможе відстежити на майбутнє тенденцію дебіторської заборгованості до зростання чи зниження, а також знайти шляхи її мінімізації.

На думку Вірника В. Г. важливою складовою при аналізі дебіторської заборгованості є оцінка її складу за термінами інкасації, тобто побудова реєстру старіння дебіторської заборгованості [2].

Кулаковська Л. П. у своїх роботах висуває важливим визначення складу простроченої дебіторської заборгованості і величини сумнівної та безнадійної заборгованості, а також оцінку ефективності відвернення коштів у дебіторську заборгованість.

Рекомендується проводити аналітичні процедури з аналізу дебіторської заборгованості з оцінки вікового стану заборгованості (вік та якість заборгованостей, дотримання термінів, умов кредитної політики, виконання планів і бюджетів продажу, аналіз тенденцій зміни заборгованості). Необхідно провести розрахунок прогнозованої величини дебіторської заборгованості, а також аналіз умов розрахунків за продукцію. Потім здійснити співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей, провести аналіз економічної ефективності дебіторської заборгованості [3].

Можна погодитися з думкою окремих авторів щодо необхідності розмежування етапів проведення аналізу дебіторської заборгованості. Це необхідно для ефективної організації аналізу, для структуризації інформаційних потоків у процесі аналізу та аудиту дебіторської заборгованості, що дозволяє проводити аудит дебіторської заборгованості на регулярній основі, оскільки переважно на практиці склалося так, що дебіторською заборгованістю починають займатися тільки тоді, коли її рівень набуває великих розмірів, що, у свою чергу, негативно відображається на фінансовому стані організації.

Унаслідок різноманіття і широти завдань, які постають перед аудитором при перевірці, аналіз дебіторської заборгованості ускладнюється і це дає додаткові можливості удосконалення його організації. З метою мінімізації затрат на аудит і підвищення його результативності доцільно виділити такі етапи проведення аналізу дебіторської заборгованості: підготовчий, інформаційний, дослідницький (аналітичний) та рекомендаційний [4].

Для забезпечення необхідної організованості аналізу та аудиту дебіторської заборгованості потрібно враховувати її багатогранність, здійснювати постійні пошуки різноманітних шляхів зменшення рівня дебіторської заборгованості на всіх ланках роботи суб'єкта господарювання. Це, у свою чергу, потребує чіткого розподілення робіт, визначення їх послідовності, взаємозв'язку виконавців.

Таким чином, аналіз та аудит є ефективним інструментом управління фінансами підприємств, а саме дебіторською заборгованістю, який пристосований до сучасних процесів розвитку світової економіки. Оскільки аудит суттєво допомагає стягненню платежів із зобов'язань комерційної діяльності, він особливо актуальний в умовах великої дебіторської заборгованості, яка паралізує систему безготівкових розрахунків нашої країни.

Оскільки дебіторська заборгованість на підприємстві має нестабільну, хитку структуру, то перспективою подальших досліджень є розробка конкретного механізму регулювання дебіторської заборгованості, за допомогою якого підприємство матиме змогу мінімізувати негативні наслідки, спричинені стрімким зростанням заборгованості. Дане дослідження не є завершеним, а потребує подальшого розвитку та особливої уваги у сфері забезпечення аналізу й аудиту дебіторської заборгованості.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

---

**Література:** 1. Ковальов В. В. Аудит : підручник / В. В. Ковальов. – К, 2007. – С. 376–377. 2. Вірник В. Г. Аудит в Україні : підручник / В. Г. Вірник. – К., 2009. – С. 244–246. 3. Алексеенко Д. Бурний рост рынка аудита / Д. Алексеенко // Аудитор Украины. – 2009. – № 1–2. – С. 40–45. 4. Шевчук В. А. Аудит дебіторської заборгованості / В. А. Шевчук. – К., 2009. – С. 124–126.

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

*Анотація. Висвітлено значення внутрішнього аудиту для підприємства та розглянуто кілька підходів у системі управління: внутрішній аудит в інтересах керівництва; внутрішній аудит в інтересах власників; внутрішній аудит в інтересах керівництва та власників.*

*Анотация. Отображено значение внутреннего аудита на предприятии и рассмотрены несколько подходов в системе управления: внутренний аудит в интересах руководства; внутренний аудит в интересах собственников, внутренний аудит в интересах руководства и собственников.*

*Annotation. The meaning of inside audit for enterprises is studied and some approaches in the system of audit – inside audit in the interests of management; inside audit in the interests of owners, inside audit in the interests of management and owners – are considered.*

*Ключові слова: внутрішній аудит, керівництво, власники, діяльність, незалежність, підприємство, контроль.*

У сучасних умовах спостерігається зростання ролі внутрішнього аудиту, правильне застосування якого може підвищити ефективність діяльності компанії. Тому досить актуальним є розкриття поняття внутрішнього аудиту та визначення його ролі на підприємстві.

Метою дослідження є визначення сутності внутрішнього аудиту та характеристика основних підходів щодо його діяльності на підприємстві.

Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів зазначає, що "внутрішній аудит – це діяльність із надання незалежних й об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності організації" [1]. Зростаюча зацікавленість до внутрішнього аудиту обумовлена певними факторами, а саме:

а) внутрішній аудит – один з небагатьох доступних та недооцінених ресурсів на даний період, правильне використання якого може підвищити ефективність діяльності підприємства;

б) наявність на підприємстві гарного корпоративного управління, однією з невід'ємних ланок якого є внутрішній аудит, є позитивним сигналом для потенційних інвесторів та кредиторів, що підвищить інвестиційну привабливість підприємства;

в) плани виходу за короткостроковий період на міжнародні ринки капіталу диктують компаніям необхідність створення служб внутрішнього аудиту [1].

Внутрішній аудит здійснюється спеціально створеним на підприємстві підрозділом, який підпорядковується раді директорів, аудиторському комітету або загальним зборам власників підприємства. Організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються власником і керівництвом підприємства залежно від: складу та специфіки діяльності, масштабів показників діяльності, наявної системи управління, стану внутрішнього контролю.

Розглянемо таблицю, яка характеризує особливості внутрішнього аудиту в управлінні підприємством [2].

Таблиця

**Характеристика внутрішнього аудиту в управлінні підприємством**

Характеристика	Система внутрішнього аудиту
1. Мета	Допомога працівникам підприємства ефективно виконувати свої функції
2. Суб'єкт	Аудиторський комітет, спеціальний підрозділ апарату управління
3. В інтересах кого	В інтересах власників і керівництва
4. Предмет інтересу	Діяльність апарату управління, його інформаційне, адміністративне і правове забезпечення
5. Виконавець	Фахівець відділу внутрішнього аудиту
6. Підпорядкованість	Обмежена, тільки вищому органу управління
7. Методи	Загальнонаукові і спеціальні

Розрізняють кілька підходів щодо ведення внутрішнього аудиту на підприємствах:

1. Внутрішній аудит в інтересах керівництва – розуміємо як незалежну діяльність в організації з перевірки та оцінки її роботи в інтересах керівництва. Він проводиться аудитором, який безпосередньо працює у цій організації. У невеликих організаціях, де може не бути штатних аудиторів, проведення внутрішнього аудиту можна доручити ревізійній комісії підприємства чи аудиторській фірмі на договірній основі.

Даний підхід означає, що внутрішній аудит орієнтований на конкретного користувача – адміністрацію підприємства. Незалежність думки аудитора слід розуміти як незалежність від служб, що перевіряються, але не від керівництва [3]. При цьому його основними завданнями визначені:

- аналіз ефективності і надійності застосованих на підприємстві форм і методів обліку;
- оцінка правильності первинної реєстрації господарських фактів і їх відображення на бухгалтерських рахунках;
- формування звітної документації;
- контроль за станом розрахунків підприємства з постачальниками, покупцями, фінансовими органами і банками, страховими компаніями тощо;
- аналіз і діагностика фінансового стану підприємства;
- видача рекомендацій для прийняття рішень з покращення системи управління підприємством.

Внутрішній аудит враховує специфіку підприємства і форми звітності (документи), що не публікуються, і відомості, які мало цікавлять зовнішнього аудитора:

- прогноз прибутків;
- прогноз продажу;
- план невідкладних заходів, які мають бути здійснені у короткі строки;
- дані аналізу кошторисів і витрат;
- відомості про вплив соціальних, економічних і політичних тенденцій у суспільстві на виробничо-господарську діяльність підприємства;
- матеріали зіставлення аналітичних даних і виявлення помилок у звітності.

Отже, внутрішній аудит на підприємстві здійснюється в інтересах керівництва підприємства. Але у цьому випадку незахищеними залишаються інтереси власників підприємства (засновників, акціонерів, власників).

2. Внутрішній аудит в інтересах власників. Під терміном "внутрішній аудит" розуміється діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревізорів) підприємства, яку можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству [3]. Функції внутрішнього аудиту складаються з контролю за функціонуванням та організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Служба внутрішнього аудиту відповідає перед керівництвом підприємства за постійне спостереження та контроль за функціонуванням цих систем.

Отже, служба внутрішнього аудиту має підпорядковуватися власникам (акціонерам) підприємства і діяти в їхніх інтересах, оскільки основним принципом аудиту є незалежність аудиторів.

До інститутів внутрішнього аудиту належать ревізори, що призначаються власниками економічного суб'єкта, ревізійні комісії, внутрішні аудитори чи групи внутрішніх аудиторів.

3. Внутрішній аудит в інтересах керівництва і власників підприємства. Останній підхід означає, що внутрішній аудит є системою оперативного, періодичного або разового забезпечення інформацією керівництва або власників економічного суб'єкта шляхом організації незалежного контролю і підготовки управлінських рішень для досягнення основної мети функціонування економічного суб'єкта – одержання максимального прибутку.

Згідно з такою концепцією, внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси різних груп користувачів його інформації: як керівництва, так і власників підприємства.

Внутрішній аудит можна умовно поділити на управлінський аудит, який здійснюється в інтересах керівництва, та аудит, який здійснюється в інтересах власників. Прагнучи поєднати дві концепції, можна стверджувати, що функції управлінського внутрішнього аудиту і внутрішнього аудиту з позицій принципу незалежності можуть виконуватись паралельно, незалежно один від одного різними структурними підрозділами чи органами економічного суб'єкта, чи сторонніми спеціалізованими організаціями або особами.

Сформулюємо такі висновки:

- внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси власників підприємства;

- система внутрішнього контролю призначена обслуговувати інтереси інших користувачів – керівництва підприємства;

- вимоги норм чинного законодавства стосовно ревізійних комісій (ревізорів) щодо незалежного контролю (внутрішнього аудиту) за фінансово-господарською діяльністю економічних суб'єктів мають обов'язковий характер і підлягають неухильному дотриманню;

- внутрішній контроль має ініціативний характер: на розсуд керівництва економічного суб'єкта він може проводитися у поточному (постійному), періодичному чи разовому режимах;

- проведення внутрішнього аудиту акціонерних товариств, товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю в установлених законодавством випадках є обов'язковим;

- внутрішній контроль може на розсуд керівництва економічного суб'єкта здійснюватись власним структурним підрозділом, штатним контролером чи на договірних засадах сторонньою спеціалізованою організацією;



внутрішній аудит в інтересах власників має в установлених законодавством випадках проводитися ревізійною комісією (ревізором) чи незалежним аудитором.

Таким чином, проведене дослідження підходів внутрішнього аудиту на підприємстві показало, що кожен із даних підходів має свої особливості. На думку автора, найзручнішим підходом є внутрішній аудит в інтересах керівництва і власників підприємства, адже він дає змогу і власникам, і керівникам виявити внутрішній аудит як потужний інструмент підвищення ефективності розвитку бізнесу.

*Наук. керівн. Скорба О. А.*

**Література:** 1. Сонин А. Зачем компании внутренний аудит? [Текст] / А. Сонин // Менеджмент и менеджер. – 2006. – № 7–8. – С. 21–26. 2. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту [Текст] / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 240 с. – ISBN 978-966-364-607-7. 3. Свідерський Д. Є. Особливості аудиту малих підприємств за МСА [Текст] / Д. Є. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 61–62.

---

**Коптєва А. О.**

УДК 657.6(477)

## **ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ**

*Анотація. Розкрито проблеми розвитку аудиту як невід'ємного атрибуту ринкової економіки. Відображено порядок становлення аудиту в Україні та визначено проблеми сучасного аудиту.*

*Аннотация. Раскрыты проблемы развития аудита как неотъемлемого атрибута рыночной экономики. Определен порядок становления аудита в Украине и рассмотрены проблемы современного аудита.*

*Annotation. Auditing as the main tribute of market economy development problems is studied. The order of auditing in Ukraine is shown and the main problems of auditing are discovered.*

*Ключові слова: аудит, фінансова звітність, аудиторська діяльність*

Глобалізаційні процеси, що відбуваються у світі, обраний Україною шлях інтеграції в європейську спільноту не можуть оминати і проблему відповідного реформування контрольного середовища у країні, одним з елементів якого є професійний незалежний аудит. Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни. Він відіграє значну роль у вирішенні непорозумінь між податковими органами і власниками, тож потребує вдосконалення та підняття на новий рівень у цілому.

Потребують вирішення важливі проблеми нормативно-правового регулювання і технології проведення аудиту. В Україні відчуваються недостатня кількість аудиторських фірм, висока вартість аудиторських послуг, відсутність необхідних регламентуючих положень про порядок проведення аудиту [1], усе це зумовлює необхідність внесення до законодавства ряду доповнень і пояснень з цього приводу.

Проблеми впровадження, становлення та розвитку, окремі особливості контролю та аудиту розглядалися в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених: М. Білик [2], А. Гажієнко [3], М. Кропивко [4], та інших авторів.

Метою статті є вдосконалення теоретико-методологічних та організаційних засад подальшого розвитку професійної аудиторської діяльності в Україні в умовах перманентного переходу до ринкових правил та норм ведення бізнесу, інтеграції до європейської спільноти, визначення концептуальних напрямів розвитку аудиту як професійної діяльності у країні.

Відповідно до цільової спрямованості наукового дослідження в роботі поставлені такі завдання:

дослідження нормативно-правових документів, на дотримання яких аудитор має звертати увагу при здійсненні аудиторської перевірки підприємств;

---

© Коптєва А. О., 2011

визначення факторів, що призводять до зниження конкурентоспроможності вітчизняних аудиторів порівняно з іноземними;

надання рекомендацій щодо основних напрямів розвитку аудиту в Україні.

Використання загальнонаукових методів, таких, як аналіз, синтез, конкретизація, гіпотеза, узагальнення, дали можливість визначитися з резервами для розширення застосування аудиту у сфері економічних та соціальних відносин у суспільстві.

Без перебільшення можна стверджувати, що одним з інструментів, який допомагає розвинути економічні відносини, зокрема міжнародні, є аудит, оскільки він забезпечує довіру до перевірної фінансової інформації для її користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, урядового, підприємства).

Відсутність чіткого та однозначного термінологічного апарату, який є базою для розуміння сутності аудиту, призводить до того, що замість того, щоб спрямовувати аудиторську діяльність на дотримання чинного законодавства, зводить її аудиторську діяльність лише до висновків про достовірність фінансової звітності. Розвиток аудиторської практики значно випереджає її теоретичне обґрунтування. Поки що законодавча та нормативна неврегульованість окремих питань, суперечливості положень нормативних актів щодо аудиторської діяльності повністю не усунуті. Єдиних теоретико-методологічних та організаційних підходів до побудови цілісної концепції аудиту в Україні немає. Такі тенденції призводять до зниження конкурентоспроможності українських аудиторів порівняно з іноземними, які пропонують значно ширший перелік послуг, крім підтвердження звітності [5]. Для подальшого розвитку аудиту потрібно підсилити його теоретичну базу.

Надзвичайно важливим також є підвищення якості аудиту. Очевидно, що його якість прямо залежить від підготовки кадрів і підвищення їх кваліфікації.

Одним із реальних способів покращення якості аудиту є підвищення відповідальності аудиторських фірм і аудиторів. За багаторазове некваліфіковане проведення аудиторських перевірок та здійснення аудиту без державної реєстрації або спеціального дозволу аудитор (аудиторська фірма) можуть бути виключені з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

Тож, на думку автора, треба внести такі доповнення до законодавчої бази у розділі про відповідальність, а також в удосконаленні системи страхування професійної відповідальності аудиторів.

Актуальною проблемою є ціноутворення. Вирішення її на основі співвідношення "ціна – якість" надасть конкуренції аудиторських фірм цивілізованих рис, забезпечить можливість залучення та збереження клієнтів за рахунок не зниження ціни обслуговування, а підвищення якості аудиту.

Аналізуючи практику аудиту можна зробити висновок, що спостерігається формальний підхід до аудиту. Не кожен керівник чи головний бухгалтер розуміє, для чого потрібен аудит на його підприємстві. Більшість замовників не мають уявлення про весь обсяг виконуваних робіт, тому вони не знають, що можна вимагати від аудитора, а що ні. Тому перед початком перевірки треба обов'язково узгодити із замовниками план проведення перевірки, що сприятиме підвищенню якості аудиту за рахунок визначення конкретних дій аудитора та замовника під час перевірки.

Важливою умовою вдосконалення методики та організації аудиту на сучасному етапі його розвитку є застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій. Аудиторські комп'ютерні програми мають ґрунтуватись на використанні "відкритої технології", яка передбачає формування власної версії здійснення аудиторських процедур, використання будь-яких джерел вихідної інформації та даних інших електронних додатків, регулювання змісту і форми робочих документів аудитора, формування та удосконалення системи коментарів й оцінок щодо показників фінансової звітності [3].

Отже, основними напрямками розвитку аудиторської діяльності в Україні можуть стати:

1. Внесення необхідних змін і доповнень до Закону України "Про аудиторську діяльність в Україні" з метою приведення його у відповідність до інших законодавчих актів України, які прямо чи опосередковано впливають на регулювання аудиторської діяльності та розширення переліку підприємств, для яких щорічна аудиторська перевірка обов'язкова, а це, у свою чергу, збільшить ринок аудиторських послуг, а також введення додаткових положень, які б більш чітко унормували взаємовідносини аудитора та клієнта.

2. Поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів.

3. Розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду з цього питання та ін.

4. Для чіткого визначення особливостей проведення аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних і його нормативного регулювання доцільно розробити роз'яснення та методичні рекомендації щодо застосування МСА 401 "Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем" за структурою, запропонованою автором.

Таким чином, у процесі дослідження було проаналізовано чинні нормативні акти, теоретичні доробки та публікації з питань проблем і перспектив розвитку аудиторської діяльності. Наукова новизна одержаних результатів полягає в дослідженні організації професійної аудиторської діяльності в умовах трансформації економіки України.

Практичне значення одержаних результатів полягає у використанні запропонованих напрямів розвитку аудиторської діяльності у практиці професійного зовнішнього та внутрішнього аудиту, у пропозиціях подальшого розвитку професійної аудиторської діяльності.

Результати наукових досліджень можуть бути використані регуляторами ринку аудиторських послуг та аудиторської діяльності в цілому, професійними організаціями аудиторів, на



яких покладена відповідальність перед суспільством за впровадження та розвиток аудиту як фаху, а саме: Аудиторською палатою України, Всеукраїнською громадською організацією "Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України", а також незалежними аудиторами та аудиторськими фірмами.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Василькова Т. МСА як принципи формування нормативно-правової бази вітчизняного аудиту / Т. Василькова // Аудитор України. – 2004. – № 13. – С. 10–11. 2. Білик М. Д. Організація та методика аудиту сільськогосподарських підприємств [Текст] : підручник / М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2003. – 628 с. 3. Гажієнко А. Якість аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення [Текст] / А. Гажієнко // Фінансовий ринок України. – 2004. – № 12. – С. 31–32. 4. Кропивко М. Ф. Методологічні проблеми демократизації управління аграрним сектором економіки України [Текст] / М. Ф. Кропивко // Економіка АПК. – 2003. – № 3. – С. 27–35. 5. Зубілевич С. Перспективи розвитку аудиту / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 101–109.

---

**Кулагіна Г. С.**

УДК 657.6:368.03

## **АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ СТРАХОВИХ КОМПАНІЙ**

*Анотація. Досліджено поняття аудиту страхової організації та виділено ряд проблем його практичної реалізації. На основі аналізу вітчизняного законодавства та робіт українських науковців виявлено специфічні риси страхової діяльності, врахування яких під час проведення аудиту сприятиме більш достовірній і об'єктивній оцінці результатів фінансово-господарської діяльності страхових компаній.*

*Анотация. Проведено исследование понятия аудита страховых организаций и выделено ряд проблем его практической реализации. На основе анализа отечественного законодательства и работ украинских ученых выявлено специфические особенности страховой деятельности, принятие во внимание которых при проведении аудита даст возможность более достоверно и объективно оценить результаты финансово-хозяйственной деятельности страховых компаний.*

*Annotation. The concept of audit of insurance companies is studied and some problems of its practical realization are identified. On the basis of analysis of domestic legislation and works of Ukrainian scientists the author detected a number of particularly insurance, which help to estimate the results of financial-economic activity more reliably and objectively.*

*Ключові слова: аудит, страховий аудит, специфічні риси страхової діяльності, зовнішній аудит страхових компаній.*

В умовах розвитку ринкових відносин та зростання конкуренції великого значення набувають питання забезпечення функціонування господарюючих суб'єктів від наявних і потенційних загроз, створення дієвої системи захисту їх від впливу можливих негативних факторів. Саме тому сьогодні великого значення набувають питання розвитку ринку страхових послуг. Основною передумовою його розширення є зростання довіри клієнтів, і в цьому аспекті переважну роль відіграють результати зовнішнього аудиту страхових компаній. Але на сьогоднішній день фактично відсутня методологічна та методична основа здійснення зовнішнього спеціалізованого аудиту страхових організацій.

Відсутність глибоких теоретичних розробок у створенні національної моделі аудиту страхового бізнесу та практичних рекомендацій щодо організації й ведення аудиторського контролю в страховій організації зумовили потребу дослідження особливостей страхової діяльності, що безпосередньо впливають на формування фінансової звітності, а отже, і на методику проведення аудиторських перевірок.

Особливості діяльності страхових компаній та їх аудиту, зокрема, стали об'єктом дослідження багатьох українських вчених та представників страхового бізнесу, таких, як Агафоненко О. Ю.,

---

© Кулагіна Г. С., 2011

Бондаренко О. В., Кравцова Е. Н., Рансевич Я. С. та ін. [1 – 4]. Але до сьогодні не було розроблено єдиного концептуального підходу до проведення аудиту, що враховував би всі специфічні риси страхової діяльності.

Доцільно виділити ряд проблемних питань аудиту в галузі страхового бізнесу, що потребують негайного вирішення:

- брак наукових розробок з методології, методики та організації аудиту;
- відсутність методичних розробок з практики аудиту і надання аудиторських послуг;
- брак висококваліфікованих аудиторських кадрів;
- неналежне забезпечення методичними рекомендаціями з питань комп'ютеризації аудиту.

Зважаючи на існуючі проблеми в галузі страхового аудиту, автор вважає за необхідне дослідити його особливості, обумовлені специфікою діяльності страхових компаній, врахування яких під час здійснення перевірок дозволить надати більш об'єктивні та достовірні висновки.

Страховий аудит – це комплексна перевірка (експертиза) результатів фінансово-господарської діяльності страхових компаній, що включає правову, економічну та бухгалтерську оцінку даних фінансових звітів, які подаються для публікації (оприлюднення) чи вищим організаціям [1].

У ході аудиту перевіряються як загальні питання, властиві діяльності юридичних осіб багатьох галузей господарства, так і специфічні операції, характерні тільки для страхових організацій.

До загальних питань відносяться: перевірка операцій з основними засобами, товарно-матеріальними цінностями і нематеріальними активами, дотримання трудового законодавства та розрахунків з оплати праці, розрахунково-платіжних та касових операцій, розрахунків з дебіторами та кредиторами і ряду інших. Аудит вищезазначених операцій та розрахунків страхових організацій суттєво не відрізняється від аналогічних перевірок в інших сферах діяльності, оскільки суб'єкти господарювання керуються у своїй роботі одними і тими ж нормативними документами [3].

Специфічні риси зовнішнього аудиту страхових компаній зумовлені характерними особливостями страхової діяльності, до яких можна віднести спеціальне страхове законодавство, специфічне ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та визначення фінансових результатів, специфіку оподаткування, необхідність отримання ліцензій за кожним видом страхування, обов'язкове формування спеціальних резервів та заборону на виробничу, торгово-посередницьку та банківську діяльність [2].

Ураховуючи особливі вимоги, які висувуються до страховика, в першу чергу необхідно перевіряти наявність і відповідність законодавству документів, що підтверджують його право на здійснення страхової діяльності: статуту, установчого договору, свідоцтва про державну реєстрацію, ліцензії на здійснення страхової діяльності. Крім того, перевіркою повинні бути встановлені відповідність здійснюваної діяльності вимогам законодавства, відповідність проведених і дозволених ліцензією видів страхування.

Особливості організації бухгалтерського обліку і звітності страховика повинні враховуватися при перевірці правильності застосування плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності страхових організацій.

Також необхідно перевірити, чи не займалася страхова компанія виробничою, торговельно-посередницькою та банківською діяльністю. Для виявлення цих порушень необхідно перевірити господарські договори, укладені страховиком зі своїми контрагентами. Якщо серед них зустрічаються договори на надання страховою компанією кредитів, купівлю та реалізацію матеріальних цінностей, не призначених для діяльності страховика, тощо, то це свідчить про порушення закону [4].

Велику увагу в ході аудиту слід приділити контролю за правильністю складання, юридичного оформлення та обліку договорів страхування, а також за правильністю здійснення та обліку операцій зі страхування, співстрахування та перестрахування.

Основною статтею витрат страховика є страхові виплати. Тому перевірці обґрунтованості і своєчасності здійснення страхових виплат, а також обґрунтованості відмов страхувальникам у страхових виплатах (якщо таке мало місце) відводиться значний час.

Специфіка страхування обумовлює необхідність утворення у страхових організацій спеціальних резервів. У ході перевірки слід встановити обґрунтованість і відповідність сформованих страхових резервів прийнятими зобов'язаннями, дотримання умов розміщення (інвестування) страхових резервів, передбачених органом страхового нагляду [1].

Істотні особливості у страховиків має склад витрат, які включаються до собівартості страхових послуг, що визначає і свої відмінності у формуванні фінансових результатів. Тому під час аудиторської перевірки повинні бути встановлені обґрунтованість включення тих чи інших витрат до собівартості страхових послуг і правильність формування фінансових результатів.

Страховим законодавством встановлені жорсткі вимоги щодо забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності страховика. У зв'язку з цим особливої уваги від аудитора вимагає перевірка дотримання страховою організацією нормативного співвідношення активів і зобов'язань, вимог щодо максимальної відповідальності за окремим ризиком.

Одним з підсумків роботи аудиторів при оцінці системи внутрішнього контролю є вироблення конструктивних пропозицій щодо його вдосконалення. Аудитори беруть участь у розробці системи внутрішнього контролю підприємства, висловлюючи свої пропозиції в інформаційному листі, адресованому раді директорів і керівництву підприємства [2].

Отже, аудит страхової діяльності має ряд специфічних рис, обумовлених відмінностями бухгалтерського обліку в страхових компаніях та особливостями страхового бізнесу в цілому. Врахування таких особливостей дозволить побудувати єдину методологічну та методичну основу здійснен-



ня аудиту в страхових організаціях, що дасть змогу підвищити якість надання аудиторських послуг, а отже, підвищити довіру до страхових компаній, що сприятиме подальшому розвитку ринку страхових послуг в Україні.

*Наук. керівн. Слободяник Ю. Б.*

**Література:** 1. Агафоненко О. Ю. Особенности аудита страховых компаний [Электронный ресурс] / О. Ю. Агафоненко // Publishing house Education and Science s.r.o. – Режим доступа : [www.rusnauka.com/11\\_EISN.../64154.doc.htm](http://www.rusnauka.com/11_EISN.../64154.doc.htm). 2. Бондаренко О. В. Засади здійснення зовнішнього аудиту діяльності страхових компаній [Електронний ресурс] / Бондаренко О. В. ; Національна бібліотека України ім. Вернадського. – Режим доступу : [www.nbuv.gov.ua/portal/chem.../157\\_Bondarenko\\_19\\_6.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem.../157_Bondarenko_19_6.pdf). 3. Кравцова Е. Н. Особенности аудита страхового бизнеса [Электронный ресурс] / Е. Н. Кравцова // Publishing house Education and Science s.r.o. – Режим доступа : [www.rusnauka.com/12\\_ENXXI\\_2010/Economics/65162.doc.htm](http://www.rusnauka.com/12_ENXXI_2010/Economics/65162.doc.htm). 4. Раневич Я. С. Страховый рынок Украины на современном этапе [Электронный ресурс] / Я. С. Раневич // Publishing house Education and Science s.r.o. – Режим доступа : [http://www.rusnauka.com/8\\_DNI\\_2009/Economics/43082.doc.htm](http://www.rusnauka.com/8_DNI_2009/Economics/43082.doc.htm).

---

**Кошовець Ю. С.**

УДК 657.6

## СУТНІСТЬ ТА ВИДИ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

*Анотація. Проаналізовано значення аудиторських доказів та їх місце у системі аудиту.*

*Аннотация. Проанализировано значение аудиторских доказательств и их место в системе аудита.*

*Annotation. The value of public accountant proofs and their place in the system of audit are analysed.*

*Ключові слова: аудиторські докази, система аудиту, фінансова звітність.*

Використання аудитором під час перевірки аудиторських доказів дає йому можливість найбільш повно обґрунтувати своє твердження стосовно достовірності та повноти фінансової звітності, які він оформлює як аудиторський висновок. Вміння знаходити інформацію, яку можна використати як аудиторські докази, є невід'ємною складовою професіоналізму аудитора.

На сучасному етапі існує чимало підприємств та корпорацій, котрі зацікавлені в отриманні якісних аудиторських висновків, які б найповніше відображали результати їх діяльності. Для цього аудиторю необхідно задіяти якнайбільше аудиторських доказів, котрі слугують підтвердженням викладеної у висновку інформації.

Досить актуальною є проблема недостатності та достовірності таких доказів, що призводить до сумнівів з боку замовників стосовно правильності наданих висновків. Саме тому виникає потреба у вдосконаленні аудиторами прийомів пошуку доказів та подальшого їх застосування при оформленні звітності.

Мета дослідження – проаналізувати сутність поняття "аудиторських доказів" та розглянути основну проблему аудиторських доказів, що є можливим завдяки постановці таких завдань: ознайомлення з працями вчених, які у результатах своєї роботи піднімають питання аудиторських доказів; розглянути класифікацію аудиторських доказів; виявити чинники, які впливають на формування проблеми аудиторських доказів.

Поняття "аудиторські докази" є достатньо важливим у системі сучасного аудиту, оскільки саме від їх повноти залежить результат майбутнього аудиторського висновку.

Чимало науковців намагалося дати характеристику цьому терміну. Для того щоб сформулювати власне бачення стосовно сутності аудиторських доказів, використаємо праці таких відомих вчених, як Шеремет А. Д., Андрієв В. Д., Бутинець Т. А., Дорош Н. І., а також Усач Б. Ф. [1 – 7].

Ознайомившись з їхньою діяльністю у представленій сфері можна сказати, що в цілому під "аудиторськими доказами" розуміється інформація, одержана аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту. Суттєвих відмінностей стосовно трактування самого поняття у вищезазначених авторів немає. Воно ґрунтується на основі визначення, наведеного у МСА.

Але для розуміння сутності аудиторських доказів мало знати лише їх визначення. Важливо розуміти, як саме вони впливають на вироблення думок та створення звітності, які існують джерела їх отримання, які вимоги до них висуваються та багато інших аспектів. Кожен автор

---

© Кошовець Ю. С. , 2011

по-своєму вирішив сконцентрувати увагу на цьому питанні, дозволивши поглянути на аудиторські докази зі своєї точки зору.

Так, наприклад, Усач Б. Ф. не зациклюється на класифікації аудиторських доказів, замість чого звертає увагу на перелік джерел та способів їх отримання, який, на думку автора, є достатньо повним. Автор виділив поняття "твердження фінансової звітності", обґрунтування якого прямо залежить від розміру достатності та незалежності аудиторських доказів, що визначається шляхом процедур перевірки на суттєвість.

Такий автор, як Шеремет А. Д., особливо увагу приділяє питанню достатності аудиторських доказів, що є досить важливим, оскільки його розгляд є шляхом до вирішення головної проблеми, яка стоїть перед аудитором. Він вважає, що достовірність аудиторських доказів залежить від їх виду і, відповідно, від способу їх отримання. Також даний автор більш детально розглядає класифікацію аудиторських доказів, ніж попередній, що дає більш широке уявлення стосовно їх сутності.

Висновки стосовно трактування поняття аудиторських доказів Андрієвим В. Д. є більш узагальнюючими. Особливо не розглядається питання достатності та надійності доказів, але детально описані процедури та методи їх отримання.

На думку автора, Дорош Н. І. найбільш повно розкриває сутність поняття "аудиторські докази", розглядаючи усі аспекти, які хоч якось чиним пов'язані з доказами. У її праці сформувані вимоги щодо якості аудиторських доказів, деталізовано класифікацію видів доказів, визначено залежність між цілями аудиту, видами та методами одержання аудиторських доказів. Розглянуто суть "ефекту суперечності" та "ефекту синергізму", що виникають у зв'язку із зіставленням інформації, одержаної із різних джерел і в різній формі.

Цікавим моментом на шляху ознайомлення з даною тематикою стало знайомство з діяльністю такого автора, як Бутинець Франц Францович, який, маючи чимало видань з аудиту, не використовує поняття "аудиторські докази", оскільки воно прийшло із-за кордону і не знаходить застосування у практиці національного аудиту. Автор статті не поділяє такої думки, але згоден з тим, що Україна потребує вироблення власних стандартів, які б залежали від існуючого рівня аудиту, який ми спостерігаємо на сьогодні у своїй державі.

Що стосується основної проблеми аудиторських доказів, а саме достатності, то міжнародні стандарти аудиту вимагають, щоб було одержано достатньо компетентного доказового матеріалу для висловлення думки щодо достовірності фінансової звітності. Достатність є питанням аудиторського судження і зазвичай базується на суттєвості, аудиторському ризику та адекватності існуючої системи внутрішнього контролю. Щоб бути компетентними, докази мають бути достовірними та релевантними. Достовірність підвищується шляхом застосування процедур більш якісних з точки зору неупередженості, незалежності та оцінки джерела інформації, ефективності системи внутрішнього контролю. Найбільшу цінність та достовірність для аудиторської організації мають зовнішні докази, потім змішані, і в останню чергу – внутрішні. Але все ж найбільш цінними вважаються докази, одержані аудитором у результаті дослідження господарських операцій.

Аудиторський доказ є функцією аудиторських цілей, а аудиторські процедури залежать від характеру та обсягу доказу, необхідного для задоволення специфічної мети дослідження. Доцільно ідентифікувати п'ять специфічних завдань щодо підтвердження достовірності фінансових тверджень: наявність й існування; завершеність та повнота; права і зобов'язання; оцінка та розподіл; відображення і розкриття.

Подальший розвиток теоретичних засад показав доцільність поглиблення науково обґрунтованої класифікації аудиторських доказів. Ознаками класифікації є як загальнотеоретичні аспекти одержання доказів в усіх видах діяльності, так і специфічні ознаки їх одержання. Найважливішими є матеріальні докази.

Ознайомлення з результатами праць відомих діячів зі сфери аудиту та проведення їх порівняльної характеристики дозволило отримати власне бачення сутності аудиторських доказів.

Аудиторськими доказами є інформація, яка може підтвердити достовірність здійснених на підприємстві чи організації операцій та суттєво допомогти при формулюванні аудиторського висновку. Достатньо часто на практиці спостерігається ситуація, пов'язана з недостаттю таких доказів, а представлена їх кількість підлягає під сумнів у питаннях якості. Існує безліч джерел для отримання таких доказів, але зазвичай аудитори не використовують їх повною мірою, що в результаті призводить до збільшення ризику невиявлення помилок.

Усе вищеперераховане приводить до висновку, що на сьогодні тема аудиторських доказів є недостатньо досліджена, оскільки залишились відкритими питання достатності, надійності та якості аудиторських доказів, а також потребують вдосконалення методи пошуку їх джерел.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

---

**Література:** 1. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перераб. та доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с. 2. Даниленко І. В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І. В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1. – С. 25–27. 3. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р. № 140-в [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 4. Лісіна В. Документування аудиту як складова елемента системи контролю якості аудиторських послуг / В. Лісіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 40–44. 5. Міжнародні стандарти аудиту / пер. з англ. О. В. Селезньова, О. Л. Ольховської, О. В. Гика. – 1172 с. 6. Усач Б. Ф. Організація та методика аудиту / Б. Ф. Усач. – 4-ге вид. – К., 2007. – С. 63–64. 7. Шеремет А. Д. Аудит / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2003. – С. 199–206.

## МЕТА І ЗАВДАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

*Анотація. Розглянуто проблеми, мету і завдання аудиту капітальних інвестицій.*

*Аннотация. Рассмотрены проблемы, цель и задачи аудита капитальных инвестиций.*

*Annotation. The problems, purpose and problems of audit of capital investments are considered.*

*Ключові слова. аудит, капітальні інвестиції, МСА, бухгалтерський облік, ретроспективний аудит, основні засоби, інвестор.*

Актуальність обраної теми полягає в тому, що на сучасному етапі при різноманітті складних кризових економічних процесів і взаємовідносин між підприємствами, фінансовими інститутами, державами на внутрішньому і зовнішньому ринках гострою проблемою є ефективне вкладення (інвестування) капіталу з метою його збільшення. Розбудова нових економічних відносин неможлива без активізації інвестиційних процесів і поліпшення якості управління ними на рівні підприємств. У зв'язку з цим для конкретного індивідуального інвестора особливого значення набувають бухгалтерський облік, аналіз і внутрішній контроль капітальних інвестицій як поєднуюча ланка між збиранням й обробкою інформації про реалізацію інвестицій, з одного боку, і прийняттям управлінських рішень, які стосуються інвестування, — з іншого. На сьогодні, у науковій літературі досить широко розкриті питання щодо сутності, видів інвестицій, джерел та методів фінансування капітальних інвестицій, але питання аудиту капітальних інвестицій розглянуті недостатньо, тому потребують ретельного аналізу.

У п. 2 МСА 200 зазначено, що мета аудиту фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливостей висловити думку про те, чи складено фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" [1] метою аудиту є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність звітності в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або іншим правилам згідно з умовами користувачів.

У міжнародних стандартах залежно від виду завдання по-різному визначено мету виконуваних аудитором завдань. Цей факт заслуговує на особливу увагу вчених, оскільки думки деяких з них щодо мети аудиту більше орієнтовані на аудит фінансової звітності в цілому, тому малопрідатні для окреслення мети аудиту щодо окремої статті балансу.

З одного боку, якщо аудиторська перевірка капітальних інвестицій здійснюється в рамках аудиту фінансової звітності, загальне визначення мети в цілому прийняте і до одного рядка балансу як одного із сукупності досліджуваних елементів. З іншого боку, капітальні інвестиції можна досліджувати не тільки в рамках завдання аудиту фінансової звітності. У зв'язку із цим слід погодитися з Н. Дорош, яка стверджує, що трактування мети аудиторської перевірки — це важливе й принципове питання, яке визначає суть і метод її перевірки.

Оскільки на капітальні інвестиції витрачають великі кошти, аудитор повинен проконтролювати їх цільове та ефективне використання з дотриманням при цьому встановлених норм і нормативів, а також чинного законодавства. При цьому перевіряються операції за рахунком 15 "Капітальні інвестиції" [2].

Під час перевірки операцій з надходження основних засобів слід визначити:

доцільність їх будівництва та придбання;

своєчасність і правильність документального оформлення операцій з надходження основних засобів на підприємство;

реальність та правильність оцінки основних засобів.

Проводячи аудит операцій з надходження основних засобів, аудитор встановлює, чи були дотримані правила оформлення актів введення їх в експлуатацію, актів капітальних вкладень та прийому-передачі основних засобів, а також правильність відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Потім перевіряють порядок відображення вказаних операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Особливу увагу слід приділяти перевірці операцій з оприбуткування безкоштовно придбаних основних засобів. Основні засоби, що отримані безкоштовно, підприємство приймає на збільшення додаткового капіталу. На їх вартість збільшується прибуток, що підлягає оподаткуванню. Аудитор повинен перевірити правильність проведеної операції. Слід мати на увазі, що списання вартості основних засобів з рахунка 10 та збільшення доходу від реалізації необоротних активів допускається тільки після отримання інформації від іншої сторони про оприбуткування цих об'єктів.



Важливим є проведення аудиту капітальних інвестицій як в інтересах інвестора, інших власників підприємства, у яке здійснені вкладення, так і будь-яких інших зацікавлених користувачів фінансової звітності, потенційних інвесторів. Необхідно підкреслити значущість як зовнішнього (незалежного), так і внутрішнього аудиту. Кожний з цих видів аудиту має свої відмітні риси, характерні ознаки і завдання, однак і зовнішній, і внутрішній аудит інвестицій може здійснюватися у двох аспектах — перспективному і ретроспективному.

Перспективний аудит інвестиційних проектів має своєю метою попередню оцінку доцільності, рентабельності інвестицій, зіставлення прогнозних оцінок і звітів, розробку бюджетів, розрахунок майбутніх доходів і витрат, розробку декількох альтернативних варіантів інвестування. В основному такі роботи аудитором виконуються у вигляді різних видів аудиторських послуг.

При здійсненні ретроспективного аудиту головна мета полягає в підтвердженні достовірності фінансової звітності підприємства, у тому числі і даних про наслідки реалізації інвестиційних проектів.

Ураховуючи усе вищесказане можна зробити такі висновки: аудит капітальних інвестицій може здійснюватися як один з етапів комплексного дослідження і як спеціальне завдання. При цьому цілі такого аудиту можуть відрізнятися залежно від суті завдання, поставленого перед аудитором. Професійний аудитор ще перед етапом планування на основі оцінки тверджень адміністрації підприємства та первинного вивчення бізнесу суб'єкта господарювання, керуючись відомими загальними цілями аудиту, повинен ідентифікувати конкретні цілі виконуваного ним завдання із тим розрахунком, щоб зроблені ним і надані замовнику висновки відповідали рівню його впевненості в достовірності відображеної у фінансовій звітності інформації. Виходячи з цього, обов'язково, потрібно враховувати чинники, що впливають на цілі аудиту капітальних інвестицій, а саме:

галузеву облікову специфіку;

сутність поставленого перед аудитором завдання;

рівень необхідної деталізації вивчення показника капітальних інвестицій для виконання поставленого завдання.

*Рецензент Дікань Л. В.*

---

**Література:** 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 р. № 3125-ХІІ зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.gada.gov.ua](http://www.gada.gov.ua). 2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гика та ін. – К., 2007. – 1172 с. 3. Савченко В. Я. Аудит : навч. посібник / В. Я. Савченко. – К., 2002. – 322 с. 4. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посібник / за заг. ред. О. А. Петрик. – К., 2008. – 472 с. 5. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир, 2002. – 672 с.

УДК 657.6

**Кривенко А. І.**

## **ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ**

*Анотация. Розглянуто основні аспекти формування аудиторського висновку.*

*Аннотация. Рассмотрены основные аспекты формирования аудиторского заключения.*

*Annotation. The basic aspects of formation of an audit report are considered.*

*Ключові слова: аудиторський висновок, аудиторський звіт.*

Актуальністю обраної теми є те, що інформація, яка відображена в аудиторському висновку, призначена для широкого кола користувачів. Найчастіше її використовують при інвестуванні. Проте в Україні практика використання аудиторських висновків громадськістю ще набула широкого застосування, насамперед, через низький рівень фахових знань користувачів фінансових звітів.

Як концептуальна основа можуть бути використані закони та інші нормативно-правові акти України, зокрема, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання.

Користувачами аудиторського висновку є власники, засновники господарюючого суб'єкта, інші особи, які зацікавлені в результатах господарської діяльності підприємства (банки, страхові компанії, кредитори, органи державної влади, інвестори тощо), що розкриває фінансова звітність [1].

---

© Кривенко А. І., 2011



Проблематиці щодо формування аудиторського висновку присвячено праці Голова С. Ф., Бутинця Ф. Ф., Рядської В. В., Дорощ Н. І., Редька О. Ю. Із зарубіжних науковців – Р. Монтгомері, М. Хірш, Й. Бетге та ін. У міжнародній практиці обов'язковими вимогами є посилання на те, що висновок складено незалежними аудитором, а зміст висновків містить відповіді на такі основні запитання: чи аудиторський звіт складено після повного здійснення усіх необхідних процедур і розкриває усі суттєві питання; чи правильно й об'єктивно розкриває та надає інформацію звітність відповідно до даних обліку; чи складена звітність відповідно до встановлених вимог.

Аудиторський звіт – письмова інформація аудитора, що свідчить про недоліки в облікових записках, бухгалтерському обліку та системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок конструктивних пропозицій щодо вдосконалення систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Аудиторський звіт призначений виключно для клієнта і може бути оприлюднений тільки з його дозволу. Різниця між аудиторським висновком та аудиторським звітом у тому, що аудиторський висновок має стисло, але чітко сформувану думку для зовнішніх користувачів, а аудиторський звіт – великий за обсягом та призначений для внутрішніх користувачів [2].

Метою даного дослідження є узагальнення теорії та практики щодо організації процесу формування аудиторських висновків. Для досягнення мети необхідно вирішити такі завдання: визначити структуру аудиторського висновку, вивчити нормативно-правову базу, якою керується аудиторський висновок, проаналізувати види аудиторського висновку, в яких випадках кожний з них формується, познайомитись з розвитком автоматизації аудиту, а відповідно й аудиторського висновку в Україні.

Аудитор формує висновок з метою надання впевненості користувачам фінансових звітів щодо повноти, достовірності та відповідності цих звітів встановленим користувачем (замовником) критеріям. Крім того, у висновку підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур, узагальнюються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність. Аудиторський висновок, у якому представлена описана вище інформація, містить такі елементи: заголовок, адресат, вступний параграф, об'єм аудиту, відповідальність керівництва за фінансові звіти, відповідальність аудитора, думка аудитора про перевірену фінансову звітність, інші зобов'язання з надання висновку, підпис аудитора, дата аудиторського висновку, адреса аудитора [2].

Тепер розглянемо види аудиторських висновків:

1) безумовно-позитивний висновок має містити однозначне і чітко висловлене схвалення аудитором стану обліку та звітності суб'єкта перевірки;

2) модифікований висновок свідчить про розбіжності з керівництвом щодо відповідності обраної облікової політики, методів її використання та адекватності розкриття інформації у фінансовій (бухгалтерській) звітності.

Запропонований розподіл на групи встановлений міжнародними стандартами аудиту і є загальноприйнятим в аудиторській практиці як в Україні, так і за кордоном [3].

Усі зміни стандартного позитивного висновку називають відхиленнями. Вони можуть мати форму обмежень, модифікації та доповнень [4].

Обмеження вносять у висновок, коли пояснюються моменти невідповідності аудиторської перевірки нормативам аудиту, що діють в Україні. Висновок обмежується також через брак інформації або відхилення від прийнятих в Україні принципів обліку. Аудиторський висновок є модифікованим, якщо містить додаткові пояснення, які не вносять обмежень у його зміст. Надання модифікованого висновку є негативним наслідком для суб'єкта господарювання, оскільки знижується рейтинг підприємства на ринках фінансових ресурсів, що знижує їх можливість залучати додаткові джерела фінансування для господарської діяльності. Аудиторський висновок вважають розширеним, якщо, крім стандартних розділів, він містить коментарі до інформації, що не входить до складу основної звітності [4].

У міру зростання інформаційних технологій постає питання комп'ютеризації аудиторської діяльності, а відповідно й аудиторського висновку. На сьогодні аудиторські фірми розробили і використовують спеціальні інформаційні системи (в Україні це "Івахненков & Катеньов Аудит"). Однак ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні тільки починає розвиватися [5]. Ураховуючи специфіку аудиторської діяльності, вимоги до аудиторського програмного забезпечення можуть бути такими: наявність розвинутих засобів контролю операцій; гнучкість; ергономічність; зв'язок на рівні баз даних з бухгалтерськими програмами.

Слід зазначити, що на шляху впровадження використання комп'ютерної техніки вбачається певне коло проблемних питань:

1. Аудит фінансової звітності має за основу "професійне судження" аудитора, яке ґрунтується на його досвіді та інтуїції. Бездумна комп'ютеризація аудиту при цьому може призвести до такої його автоматизації, яка потягне за собою ряд помилок при проведенні аудиту.

2. Ризики, пов'язані з використанням комп'ютерних систем обробки даних, можуть бути значними. При цьому ймовірність неправильної обробки даних чи втрати частини інформації стає реальною загрозою правильності аудиторського висновку.

3. Розробка аудиторського програмного забезпечення є досить важким процесом, який потребує значних фінансових витрат.

4. Низький рівень комп'ютерної грамотності користувачів.

5. Різна галузева спеціалізація клієнтів аудиторських фірм, що при динамічно мінливому законодавстві не дозволяє зробити деталізоване настроювання спеціалізованих систем на "всі випадки життя".

Таким чином, аудиторський висновок є свідченням прозорості діяльності підприємства. У ньому лаконічно описуються виявлені порушення, помилки, відхилення з оцінкою стану бухгалтерського обліку, достовірність звітності та законності господарських операцій. В Україні практика використання аудиторських висновків громадськістю ще набула широкого застосування, насамперед, через низький рівень фахових знань користувачів фінансових звітів. На практиці дуже рідко трапляються підприємства, які отримують безумовно-позитивний висновок. Узагалі розповсюджені модифіковані висновки, причиною чого є відсутність достатньої кількості доказів, у результаті чого надається відмова від висловлення думки.

До основних перспектив розвитку програм з автоматизації аудиторської діяльності слід віднести: продовження інтеграції із системами бухгалтерського обліку; створення майстра з настроювання користувачами алгоритмів формування бухгалтерської й податкової звітності на основі імпортованих даних бухгалтерського обліку; вбудовування й регулярне відновлення методології аудиту в частині робочих документів аудитора, бази потенційних (типових) порушень; вбудовування можливості опису бізнес-процесів клієнта.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" № 140-V від 14 вересня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Міжнародні стандарти аудиту. – К. : Статус, 2006. – 1152 с. 3. Мултанівська Т. Аудит у схемах та таблицях / Т. Мултанівська, М. Горяєва. – Харків : Фактор, 2009. 4. Рядська В. В. Аудит / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 416 с. 5. Івахненко С. В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення / С. В. Івахненко // Аудитор України. – 2007. – № 3. – С. 21.

УДК [657.6:338.5](477)

**Липова Ю. А.**

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ЦІН НА АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ**

*Анотація. Проаналізовано принципи оплати праці аудиторів та сформульовано основні фактори, які потрібно враховувати при формуванні системи розрахунків за надані аудиторські послуги.*

*Аннотация. Проанализированы принципы оплаты работы аудиторов и сформулированы основные факторы, которые необходимо учитывать при формировании системы расчетов за представленные аудиторские услуги.*

*Annotation. The principles of payment of work of auditors are analyzed and major factors which are necessary for considering at formation of system of calculations for the rendered auditor services are formulated.*

*Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, аудиторські послуги, вартість послуги, демпінгові ціни, Кодекс професійної етики.*

Зростаючий попит на аудиторські послуги, вихід на український ринок міжнародних аудиторських фірм та їхня подальша агресивна стратегія загострюють конкурентне протистояння як серед вітчизняних аудиторських фірм, так і між українськими і міжнародними суб'єктами аудиторської діяльності. А це, у свою чергу, впливає на формування цін на аудиторські послуги.

Аудиторські фірми не можуть досягти переваг над конкурентами за технічними, дизайнерськими або іншими характеристиками товару через особливості аудиторської послуги. Очевидно, що в такому разі фірми будуть намагатися досягти конкурентних переваг шляхом встановлення занижених цін на свої послуги.

© Липова Ю. А., 2011



Тому на сьогодні в аудиторському бізнесі актуальна проблема демпінгу, а багато вітчизняних аудиторів, що заявили про себе на ринку, змушені йти на значні поступки, аби отримати платоспроможних клієнтів.

Брак як національного практичного досвіду, так і теоретичних розробок з цього питання обумовлює актуальність розгляду питання встановлення ціни на аудиторські послуги.

Проблеми визначення вартості аудиторських послуг досліджували у своїх працях Бондаренко Н. О., Душко З. О., Зубілевич С. Я., Усач Б. Ф., Кулаковська Л. П., Піча Ю. В., Понікаров В. Д. та ін.

Метою дослідження є аналіз основних принципів формування цін на аудиторські послуги та розробка загальних рекомендацій щодо вдосконалення системи розрахунків в аудиті.

Відміна обов'язкового аудиту для більшості суб'єктів підприємницької діяльності звузила коло потенційних клієнтів, сприяла підвищенню конкуренції між аудиторськими фірмами. Така ситуація породила багато негативних явищ на ринку, починаючи з демпінгу і закінчуючи повною втратою аудиторами незалежності.

Аналіз фахових публікацій [1; 2] показав, що єдиної системи розрахунку вартості аудиторських послуг в Україні не існує. Сьогодні аудитори часто використовують власну систему формування ціни на договірній основі без обґрунтування доцільності застосування певних тарифів.

У Кодексі професійної етики аудиторів вказано, що винагорода повинна реально відбивати вартість послуг професійного характеру, наданих клієнтові, та встановлюватись з урахуванням: навичок і знань, що необхідні для даного виду професійних послуг; рівня підготовки і наявності практичного досвіду осіб, які безпосередньо зайняті у наданні професійних послуг; часу, витраченого аудитором; рівня відповідальності, необхідного для надання відповідних послуг [3].

Проте у Кодексі не знайшло відображення питання щодо обмеження оплати професійних аудиторських послуг, які застосовуються у деяких високорозвинутих країнах. При цьому варто зауважити, що встановлення оплати аудиторських послуг державою суперечить природі аудиторської діяльності, грубо порушує принцип її незалежності.

У нашій країні Аудиторська палата роз'яснила, що на аудиторські послуги діючим законодавством України не встановлено державні фіксовані та регульовані ціни. А відповідно до ст. 190 Господарського кодексу України на всі види продукції, товарів та послуг, за якими не здійснюється державне регулювання цін та тарифів, встановлюються вільні ціни [4].

На сьогодні в Україні ці "вільні ціни" встановилися на такому рівні. Аудит та підтвердження фінансової звітності коштує від 5 000 грн за річну звітність; аудит повноти формування статутного капіталу – від 1 000 грн.; аудит окремих компонентів фінансової звітності, коректності господарських операцій, податкового обліку та інші спеціальні завдання (ініціативний та тематичний аудит) – від 1 000 грн за день; аналіз дотримання умов договорів та їх відповідності законодавству – від 250 грн за год.; аудит платоспроможності і фінансового стану партнерів і клієнтів – від 1 000 грн; абонентське аудиторське обслуговування (щоквартальна перевірка) – від 2 000 грн; відновлення бухгалтерського та податкового обліку – від 5 000 грн (від 400 грн за один місяць) [5].

Такі ціни, звичайно, є усереднені. Вартість послуг залежить від обсягу виконаних процедур та визначається у кожному випадку індивідуально, як тільки аудитор отримує необхідну інформацію щодо господарської діяльності майбутнього об'єкта перевірки та визначається за обсягом робіт [6].

Якщо обсяг робіт визначити важко, фірми іноді пропонують погодинну оплату роботи фахівців. Вартість однієї години роботи аудиторів в Україні на сьогоднішній день приблизно така: головний аудитор – 90 ум. од.; аудитор – 60 ум. од.; фахівець з МСФЗ – 100 ум. од.; професійний бухгалтер – 48 ум. од. [5].

Але й при такій орієнтовній вартості аудиторських послуг існують певні нюанси. По-перше, ринок – це завжди договірна ціна. У деяких джерелах [1] вказують, що "стартова" вартість роботи аудитора при підтвердженні звітності повинна перевищувати як мінімум в 1,5 раза сукупний прибуток головного бухгалтера за період, що перевіряється, керівника, який приймає управлінські рішення, і юриста за весь період, що перевіряється. Адаже аудитор, по суті, моделює ситуацію і тестує її на відповідність до встановлених законодавчих вимог й обмежень. Плюс ризик того, що є ймовірність не знайдення помилки або обману. У разі ініціативного аудиту, консалтингу чи операційної перевірки – вартість робіт практично неможливо однозначно визначити.

Таким чином, укладаючи договір, треба бути уважним та намагатися передбачити всі можливі наслідки тих чи інших обставин та дій сторін. При цьому, як визначено у Кодексі, "професійні послуги не повинні пропонуватися або даватися клієнту за угодою, відповідно до якої оплата буде здійснена тільки у випадку досягнення якогось визначеного результату" [3].

Звичайно оплата за надання професійних послуг встановлюється на основі відповідних погодинних або денних розцінок для кожної особи, зайнятої наданням професійних послуг. Ці розцінки повинні ґрунтуватися на принципі, згідно з яким організація роботи, діяльність і послуги, що надаються клієнту аудитором, правильно сплановані, контролюються й керуються належним чином. При цьому для кожного аудитора необхідно визначити відповідні розцінки [2]. У разі необхідності залучення до надання послуг інших спеціалістів або експертів, які виконують роботи та надають послуги на підставі договорів цивільно-правового характеру, вартість аудиторських послуг відповідно збільшується.

Проаналізувавши існуючі принципи формування цін на аудиторські послуги, можна зробити такі висновки. Визначати вартість аудиторських послуг доцільно, враховуючи такі фактори, як: ступінь кваліфікації аудитора та "імідж фірми" на ринку аудиторських послуг; розмір витрат праці аудиторської фірми, витрати на відрядження та інші можливі витрати, пов'язані з виконанням завдання; обсяг документів, що перевіряються, кількість зайнятих аудиторів та термін виконання завдання; витрати аудиторської фірми, пов'язані зі сплатою податків; вартість оренди приміщення, телефонні і поштові та інші витрати, необхідні для забезпечення ефективної діяльності фірми; передбачення додаткової оплати за працю у святкові та вихідні дні.

При цьому розмір оплати не повинен залежати від результату перевірки, аудитор отримує винагороду у будь-якому випадку, незважаючи на те, позитивний чи негативний висновок він надає.

Одержана від клієнтів оплата аудиторських послуг повинна покривати усі витрати і забезпечувати фірмі прибуток, необхідний для матеріального стимулювання працівників фірми, а також розширення та вдосконалення аудиторської діяльності.

Таким чином, основною передумовою успішного здійснення аудиторської діяльності в Україні є приділення значної уваги визначенню вартості аудиторських послуг. Проблема ціноутворення у сфері аудиту втрапить свою актуальність лише за умови встановлення єдиних засад планування, методики здійснення аудиту, документування його результатів та створення системи контролю якості надання аудиторських послуг.

Проаналізоване у роботі питання вдосконалення аудиту у сфері встановлення цін на аудиторські послуги спрямоване на підвищення ефективності механізму реалізації результатів аудиторських перевірок.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

---

**Література:** 1. Редько О. Аудит: платити чи не платити – ось питання. Практична бухгалтерія [Електронний ресурс] / О. Редько, В. Карев. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2001/11/11pr9.html>. 2. Методика визначення оплати робіт аудиторів та експертів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uaravno.net/data/base20/ukr20708.htm>. 3. Кодекс професійної етики аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.insait.com.ua/index.php?audit=52>. 4. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1-ed\\_2003\\_01\\_16/T030436.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1-ed_2003_01_16/T030436.html). 6. Алексеенко Д. Бурный рост рынка аудита в Украине прекратился / Д. Алексеенко // Аудитор Украины. – 2009. – № 1–2. – С. 40–45. 5. Прайс-лист на аудиторські послуги Аудиторської компанії Audit Group "ASKR" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://askr-group.com.ua/lang/ua/cost-of-services/price-audit-services/>.

УДК 657.6

---

*Лаверунова Н. О.*

## **ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇХ ПРОБЛЕМАТИКА**

*Анотація. Розкрито сутність, зміст та необхідність фінансової звітності підприємства як об'єкта аудиторської перевірки, розглянуто концептуальні основи проведення аудиту фінансової звітності, його алгоритм.*

*Аннотация. Раскрывается сущность, содержание и необходимость финансовой отчетности предприятия как объекта аудиторской проверки. Рассмотрены концептуальные основы проведения аудита финансовой отчетности, его алгоритм.*

---

© Лаврунова Н. О., 2011

*Annotation. The essence, main points and the need of financial statements of an enterprise as the object of the audit are studied. The conceptual basis of the audit of financial statements, its algorithm are considered.*

*Ключові слова: фінансова звітність, алгоритм, достовірність.*

Розвиток ринкових відносин в Україні обумовлює встановлення ефективних зв'язків між суб'єктами господарювання. Кожне підприємство задля налагодження та підтримки співпраці з новими та існуючими контрагентами повинне забезпечити наявність суттєвої, достовірної фінансової інформації про свою діяльність, орієнтовану на широке коло користувачів. В іншому випадку, численні користувачі фінансової звітності будуть введені в оману, що призведе до негативних наслідків для діяльності підприємства в цілому.

Вирішенню теоретичних і методологічних питань формування, аудиту фінансової звітності присвячена значна кількість досліджень вітчизняних вчених: Бутинця Ф. Ф., Голова С. В., Драча В. І., Сопка В. В., Слюсачук Л., Шевчука В. О. та ін. Крім того вказані проблемні аспекти висвітлені у працях зарубіжних вчених: Ковальова В. В., Єфімової О. В., Кондракова Н. П., Соколова Я. В., Шеремета А. Д., Л. Бернстайна, Г. Велша, Ж. Рішара та ін. [1].

Актуальність дослідження полягає у тому, що в умовах швидкого реформування та розвитку української економіки і бізнесу, підвищення конкуренції, значно зростає попит на якісну та неупереджену інформацію про майновий і фінансовий стан підприємства, що відображено у фінансовій звітності. Саме тут виконує свою функцію аудит. Здійснюючи аудит фінансової звітності, аудитор виражає свою думку про достовірність фінансової інформації шляхом надання позитивного чи модифікованого аудиторського висновку.

Метою дослідження є обґрунтування необхідності аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства задля отримання якісної, достовірної та зрозумілої інформації про його фінансовий стан, для подальшого прийняття ефективних управлінських рішень [2].

Поставлена мета для подальшої її деталізації та досягнення трансформується в такі завдання, де необхідно:

- розкрити економічну сутність фінансової звітності, її роль в інформаційному забезпеченні обґрунтування управлінських рішень;

- визначити основні концептуальні основи проведення аудиту фінансової звітності;

- розглянути поетапний алгоритм проведення аудиторської перевірки та проблеми, які виникають під час процесу перевірки;

- надати рекомендації щодо вдосконалення проведення аудиту з метою попередження виявлених проблемних аспектів та підвищення якості аудиторського висновку.

При проведенні дослідження були використані діалектичний (методи індукції та дедукції), системний й історичний підходи до вивчення теоретичних і методологічних основ формування та використання фінансової звітності.

Інформація фінансових звітів адресована акціонерам, банкам, партнерам, органам влади, трудовим колективам. Оскільки інтереси груп користувачів фінансової інформації можуть бути досить різними і, навіть, протилежними, міжнародними та національними стандартами фінансової звітності сформульовані вимоги до фінансової звітності, основними з яких є: достовірність, доречність, порівнянність, зрозумілість. Такі самі вимоги висуваються до якості облікової інформації, і їх виконання має забезпечити правдивий, повний і корисний звіт про діяльність підприємництва [3].

Найбільш повне розуміння сутності фінансової звітності розкривається через її поняття, що наведене Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV (далі – Закон про бухоблік): фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [4].

Ефективність проведення аудиту фінансової звітності напряму залежить від наявності інформаційної бази. Нормативно-правове забезпечення аудиту фінансової звітності забезпечує визначення концептуальних основ складання фінансової звітності, які розподіляються на: безпосередньо концептуальні основи складання фінансової звітності (Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 – 6); концептуальні основи складання фінансової звітності на рівні підприємства (виражені в обліковій політиці підприємства, документально оформлені Наказом про облікову політику та Наказом про організацію бухгалтерського обліку); концептуальні основи складання фінансової звітності на рівні аудитора (аудиторської фірми) (Міжнародні стандарти аудиту, а саме МСА 200 "Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності", Кодекс етики, внутрішньофірмові стандарти).

Основна передумова якісного проведення аудиту – це планування та структуризація аудитором послідовності своїх дій у процесі перевірки. На рисунку наочно, стисло та коректно зображено алгоритм проведення аудиту фінансової звітності, що також відображає можливі результати перевірки.

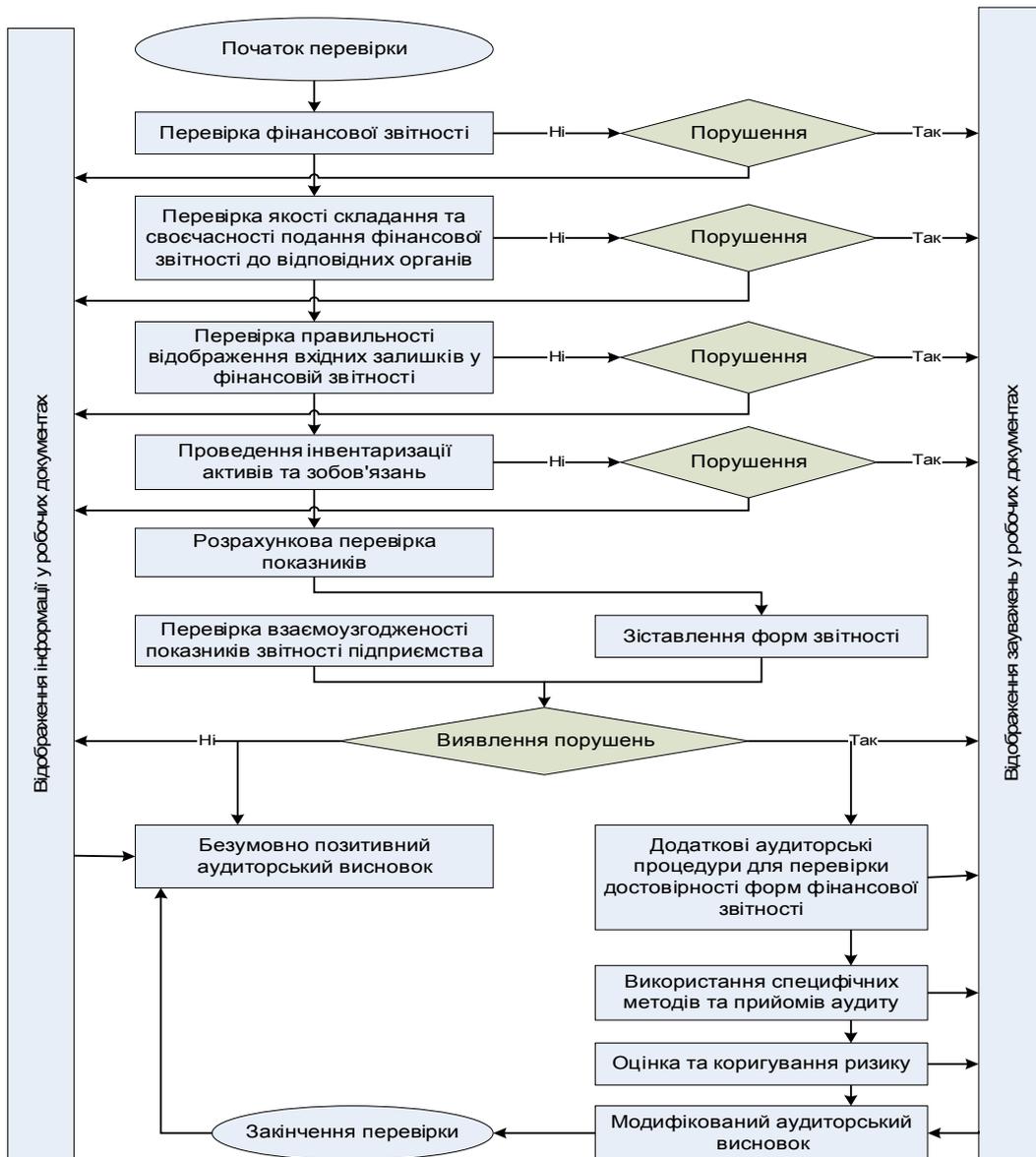


Рис. Алгоритм аудиторської перевірки фінансової звітності [5]

На шляху проведення аудиторської перевірки аудиторі слід звернути увагу на проблемні питання щодо складання фінансової звітності.

Аудитор перевіряє правильність і своєчасність складання балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух коштів, звіту про власний капітал. Насамперед, слід встановити відповідність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам на рахунках синтетичного обліку у Головній книзі, оборотних відомостях за синтетичними рахунками і балансу.

При цьому кожна стаття балансу має бути проінвентаризована і підтверджена актами звірки, довідками тощо.

Під час аудиту правильності оцінки статей балансу і фінансової звітності рекомендовано звернути увагу на такі проблемні аспекти: наявність дебіторської заборгованості, контроль її позовної давності, встановлення причини утворення простроченої дебіторської заборгованості, місце її виникнення та відповідальних осіб; обґрунтованість довгострокових фінансових інвестицій, відстрочених податкових активів та інших необоротних активів; правильність оцінки незавершеного будівництва, виробничих запасів, готової продукції, товарів; реальність відображення у балансі основних засобів і нематеріальних активів; достовірність відображення в обліку заборгованості покупців і замовників за відвантажену продукцію, яка забезпечена вексями, і за виданими авансами у рахунок наступних платежів та сум нарахованих дивідендів, процентів, роялті, що підлягають надходженню; правильність сум по кожній статті власного капіталу; взаємну погодженість показників фінансової звітності.



Отже, аудит фінансової звітності повинен підтвердити реальність інформації про активи і пасиви підприємства [2].

Таким чином, задля досягнення мети аудиту фінансової звітності пропонуються такі рекомендації: удосконалення процесів планування та структуризації аудитором послідовності своїх дій у процесі перевірки шляхом розробки алгоритму аудиту з визначенням послідовності, етапів, контрольних точок аудиторського процесу; систематизація існуючої інформаційної бази, тобто виділення основних необхідних елементів концептуальних основ на кожному етапі аудиторської перевірки; визначення проблемних точок, на які необхідно звернути особливу увагу та які найчастіше зустрічаються при проведенні аудиту.

Результати, що одержані автором у ході дослідження, полягають у систематизації теоретико-методологічних і практичних засад аудиту фінансової звітності. Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці науково обґрунтованих практичних рекомендацій щодо вдосконалення процесу аудиту фінансової звітності. Реалізація таких рекомендацій сприятиме оптимізації процесу проведення аудиту та підвищенню ефективності отриманих результатів.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Коробко О. М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04 [Електронний ресурс] / О. М. Коробко ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2003. – 20 с. – Режим доступу : <http://www.lib.ua-ru.net/inode/33644.html>. 2. Білоус О. А. Сутність, особливості та шляхи вдосконалення аудиту фінансової звітності підприємства / О. А. Білоус // Фінансові ринки і цінні бумажі. – 2009. – № 6. – С. 22–28. 3. Янок Д. Аудит фінансової звітності у вирішенні проблеми підвищення якості інформації про фінансові результати діяльності підприємства / Д. Янок // Банківська справа. – 2005. – № 1. – С. 21–29. 4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 5. Мултановская Т. В. Аудит в схемах и таблицах / Т. В. Мултановская, М. С. Горяева. – Харьков : Фактор, 2009. – С. 149–173.

---

**Ліманова С. М.**

УДК 657.6

## **ВИДИ АУДИТОРСЬКИХ ВИСНОВКІВ ТА УМОВИ ЇХ НАДАННЯ**

*Анотация. Розкрито питання надання та використання результатів аудиторської перевірки.*

*Аннотация. Раскрыт вопрос предоставления и использования результатов аудиторской проверки.*

*Annotation. The question of grant and use of results of public accountant verification are considered.*

*Ключові слова: аудиторська перевірка, аудиторський звіт, аудиторський висновок, модифікація.*

На даному етапі розвитку української економіки та її спробах вийти на якісно новий рівень світових можливостей будь-яке підприємство намагається створити гідні умови виготовлення продукції, поліпшити її якість та розширити ринки збуту. Тому задля поставлених цілей будь-якому підприємству потрібні інвестиції як з боку вітчизняних інвесторів, так і з боку потенційних іноземних партнерів.

Оскільки не тільки потенційні партнери, інвестори, а й інші користувачі інформації, як зовнішні, так і внутрішні, потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень, керівництво підприємства потребує послуг незалежних аудиторів та аудиторських фірм, що передбачено чинним законодавством.

---

© Ліманова С. М., 2011

Виходячи з того, що саме наданий підприємству аудиторський висновок підтверджує або навпаки спростовує твердження про достовірність звітності та надає впевненість користувачам для прийняття певних управлінських рішень, тема є актуальною. За недостовірність аудиторського висновку аудиторські фірми та незалежні аудитори несуть відповідальність, саме тому незалежна експертна думка так важлива для різноманітних контрагентів підприємств. Виходячи з цього, метою даної роботи є розгляд аудиторського висновку та аудиторського звіту, виокремлення їх відмінних рис. Проблематикою розгляду аудиторського процесу, а відповідно і підсумкової документації аудиторської перевірки займалися такі відомі науковці: Р. Адамс, Е. Аренс, Дж. Лобек, Бутинець Ф. Ф., Андрєєв В. В., Усач Б. Ф. Савченко В. Я. та ін.

Складання аудиторського звіту та аудиторського висновку є найважливішим та найвідповідальнішим етапом аудиторської перевірки, оскільки є узагальненням всіх проведених аудиторських процедур та підсумковим висловленням думки аудитора. Задля досягнення мети необхідно виконати такі завдання: ознайомитися з нормативними актами відносно регламентації складання аудиторського висновку; провести аналіз літературних джерел та періодичних видань; проаналізувати види аудиторських висновків; розглянути умови їх надання.

Інтерес вивчення даної теми не тільки науковцями, а й суб'єктами господарювання залежить від того, що подальший розвиток підприємства, його інвестиційна привабливість, надійність та конкурентна стійкість залежать від якості, повноти аудиторської перевірки та наданого на її основі відповідного аудиторського висновку. Результатом аудиторської перевірки є аудиторський звіт та висновок. В Україні складання аудиторського висновку незалежними сертифікованими аудиторами регламентується Законом України "Про аудиторську діяльність"; Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики, й іншими законодавчими актами. Мета аудиторської перевірки – це підтвердження достовірності представленої фінансової звітності, а також її відповідність діючому законодавству, задля забезпечення необхідною інформацією всіх користувачів [1].

Аудиторський звіт – звіт, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта. У різноманітних літературних джерелах можна зустріти вживання терміна "аудиторський звіт", розуміючи під ним висновок. Однак цей документ складається тільки для замовника, а тому не підлягає розголошенню. У цей же час аудиторський висновок, про який детальніше піде мова далі, надається широкому колу користувачів.

Аудиторський висновок – документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні [2].

Виходячи з відповідної ситуації та безпосередньо того сектору бухгалтерського обліку, який перевіряється, аудитор може надати різні види аудиторських висновків.

Систематизовано їх розподіляють на п'ять видів:

1. Безумовно-позитивний висновок – надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і пасивів, господарська діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства, система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.

2. Безумовно-позитивний висновок з пояснюючим параграфом – у зв'язку з неможливістю перевірки окремих фактів аудитор не може висловити свою думку щодо вказаних моментів, але вони мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перевертають дійсний фінансовий стан.

3. Умовно-позитивний висновок – деякі операції оформлені з порушенням встановленого порядку. Однак вказані моменти мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не викривляють дійсний фінансовий стан. Аудитор вважає можливим підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарської діяльності чинному законодавству.

4. Негативний висновок – аудитом встановлені порушення. Допущені порушення викривляють реальний стан справ у цілому (в основному). Прийнята система обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Дані фінансової звітності не відповідають обліковим даним. Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний фінансовий стан.

5. Відмова від надання висновку – у зв'язку з неможливістю перевірити факти аудитор не може висловити думку щодо вказаних моментів. Представлені моменти суттєво впливають на дійсний стан справ у цілому. У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських свідчень аудитор не може надати об'єктивний аудиторський висновок [3].

Ознайомившись з літературними джерелами та періодичними виданнями, для спрощення процесу вибору виду аудиторського висновку автор даної статті пропонує такий алгоритм (рисунок):

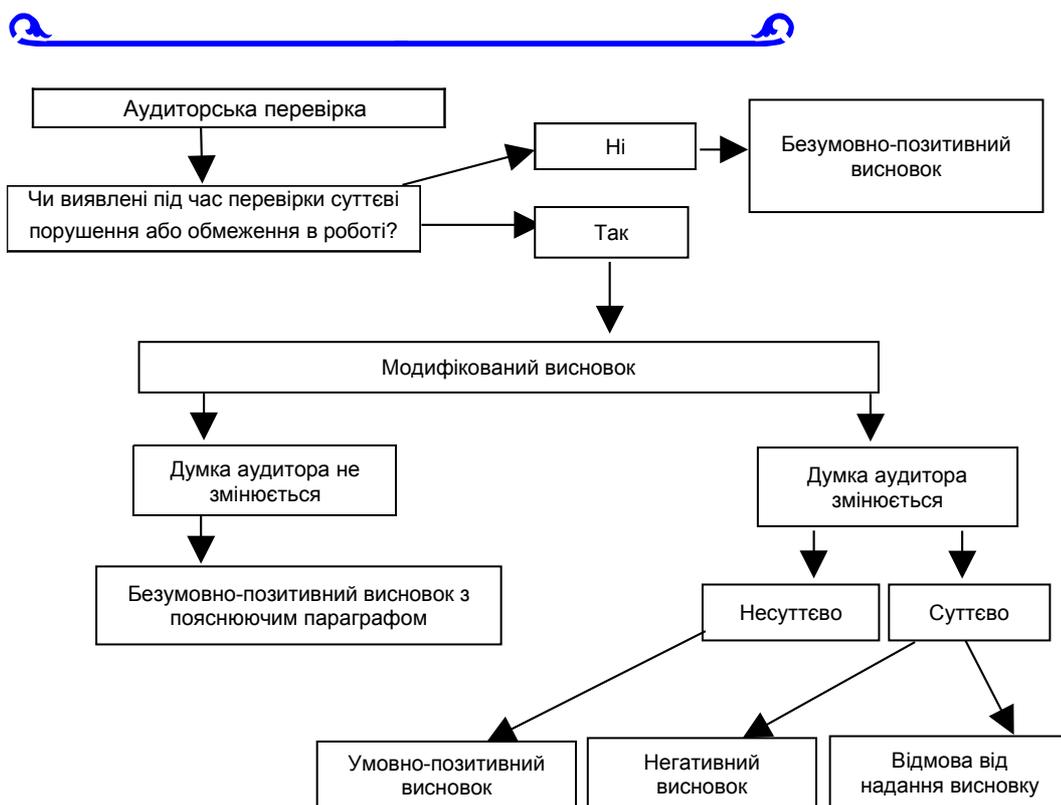


Рис. Загальний алгоритм вибору аудиторського висновку

Аудиторський висновок складається з дотриманням певних стандартів та норм, що регламентуються Міжнародними стандартами аудиту.

Модифікація висновку незалежного аудитора має місце, коли не можливо висловити безумовно-позитивну думку, якщо існує будь-яка з наведених нижче обставин і її вплив на фінансові звіти (на думку аудитора) є або може бути суттєвим: а) обмеження обсягу роботи аудитора (наприклад, аудитор позбавлений можливості виконати необхідну, на його думку, аудиторську процедуру; час призначення аудитора не дає йому змоги спостерігати за інвентаризацією наявних запасів); б) незгода з управлінським персоналом стосовно прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або адекватності розкриття інформації у фінансовій звітності [4]. Автор звертає увагу на те, що аудитор несе відповідальність лише за виявлення помилок у звітності, а за самі помилки відповідальність несе управлінський персонал підприємства.

Розвиток аудиторської діяльності в Україні потребує більш пильної уваги з боку науковців. Особливу увагу необхідно приділяти реалізації результатів аудиту. Це дозволить розробити ще більш прийнятну структуру та види аудиторських висновків задля покращення розуміння та сприйняття результатів аудиторської перевірки, зменшити громіздку паперову роботу аудиторів. Представлення аудиторського висновку повинно супроводжуватися великою відповідальністю з боку аудиторських фірм задля запобігання фальсифікації звітності та можливих корупційних пірамід. У цілому стаття висвітлює сучасний стан розробки проблематики відносно аудиторського висновку на тлі змін нормативно-правового забезпечення та Міжнародних стандартів.

Наук. керівн. Мултанівська Т. В.

**Література:** 1. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – 4-те вид., виправ. і доп. – К. : Знання, 2007. – 231 с. 2. Закон України "Про аудиторську діяльність від 22.04.93 № 3125-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : gada.gov.ua. 3. Піскова Ж. Аудиторський висновок: методика вибору в світі змін Міжнародних стандартів аудиту / Ж. Піскова // Бухгалтерський облік та аудит. – 2010. – № 2. – С. 32–38. 4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. мови О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гика та ін. – К. : Статус, 2007. – 1172 с.

## ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

*Анотація. Досліджено теоретичні і методологічні аспекти, виявлено основні проблеми і розроблено практичні пропозиції щодо раціональної організації обліку та аудиту дебіторської заборгованості.*

*Аннотация. Исследованы теоретические и методологические аспекты, выявлены основные проблемы и разработаны практические предложения относительно рациональной организации учета и аудита дебиторской задолженности.*

*Annotation. Theoretical and methodological aspects are investigated, basic problems are exposed and practical suggestions in relation to rational organization of account and audit of account receivable are developed.*

*Ключові слова: дебіторська заборгованість, дебітори, аудит.*

У ринкових умовах господарювання постійно зростає необхідність правильного обліку дебіторської заборгованості, оскільки цей показник є індикатором ліквідності активів, дозволяє судити про фінансовий стан, платоспроможність та ділову активність підприємства. Стан розрахунків з дебіторами на вітчизняних підприємствах є напруженим, що обумовлене значними сумами заборгованості, тривалими термінами її погашення та проблемами неплатежів. Але зараз виникає необхідність вдосконалення аудиту дебіторської заборгованості за рахунок вдосконалення методик її обліку та зміни законодавства України. Проблема обліку й аудиту дебіторської заборгованості присвячено ряд праць зарубіжних та вітчизняних учених-економістів: Батехіна С. Д., Бланка І. А., Бутинця Ф. Ф., Голова С. Ф., С. Грязнової, Гуцайлюка З. В., Р. Дамарі, Завгороднього В. П., Заруби О. Д., Ковальова В. В., В. Костюченко, Маслова С. І., Є. Петрик, Савицької Г. В., Соколова Я. В., Сопка В. В., С. Хенка, К. Хувера, Чумаченка М. Г., А. Шаповалової, М. Швайки та ін.

Метою дослідження є вирішення проблемних питань аудиту дебіторської заборгованості шляхом удосконалення методик бухгалтерського обліку та внесення змін у нормативно-правову базу України.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

1. Дослідити економічну сутність дебіторської заборгованості.
2. Розробити методичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку.
3. Визначити пропозиції щодо вдосконалення системи управління та контролю дебіторської заборгованості.

Згідно з вимогами П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" сума заборгованості дебіторів на певну дату визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримує в майбутньому економічні вигоди та можливо достовірно визначити її суму [1].

Мета аудиту дебіторської заборгованості полягає в перевірці правильності відображення в обліку розрахунків підприємства з покупцями і замовниками та іншими дебіторами. При проведенні обліку та аудиту дебіторської заборгованості виникає ряд проблемних питань, яким зараз приділяється незначна увага, але які потребують негайного вирішення. До таких питань слід віднести:

1. Відсутність чіткої схеми деталізації та співвідношення різних видів дебіторської заборгованості у загальній їх структурі.
2. Особливості відображення в обліку довгострокової дебіторської заборгованості та оцінки поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги.
3. Невідповідність бухгалтерського та податкового обліку при веденні обліку сумнівних боргів і створенні резерву.
4. Застосування при проведенні аудиту вітчизняних підприємств зарубіжних методик, що не завжди доцільно через відсутність необхідного обсягу вірогідної та доступної інформації щодо розрахунків з дебіторами.

5. Відсутність наукових і практичних розробок можливих форм бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості, що забезпечило б надання якісної бухгалтерської інформації про розрахунки з дебіторами різним користувачам, в тому числі і аудиторам, що значно підвищило б оперативність проведення аудиту [2].

Сьогодні більшою мірою через відсутність чіткого контролю за своєчасним стягненням сум з дебіторів та у зв'язку з неприйняттям у цьому напрямі достатніх діючих заходів відбувається збільшення допустимої та недопустимої (простроченої) дебіторської заборгованості. У багатьох випадках це обумовлене відсутністю конкретних відповідальних осіб за дотриманням розрахункової дисципліни. Одним з важелів покращення обліку й аудиту дебіторської заборгованості є створення на підприємстві спеціальних служб внутрішнього аудиту [3]. Це може сприяти ефективному та



оперативному забезпеченню інформацією керівництва про стан розрахунків для прийняття управлінських рішень та складання звітності. Системний контроль за виконанням зобов'язань за договорами службами внутрішнього аудиту забезпечить своєчасність та повноту розрахунків дебіторів за своїми зобов'язаннями.

Але для створення ефективної системи контролю необхідно, перш за все, чітко і правильно класифікувати дебіторську заборгованість та створення єдиної системи її оцінки. Зараз форма бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості, яку рекомендували нормативно, не враховує специфіки даного активу, що зумовлює наявність різних ознак його класифікації і велику кількість методів оцінювання. Крім цього, облікові реєстри, що рекомендовані для використання, не передбачають накопичення інформації про розрахунки з дебіторами різного рівня деталізації й узагальнення [4]. Це зумовлює неможливість отримання інформації про дебіторську заборгованість в обсязі і вигляді, достатньому для проведення аналізу та аудиту розрахунків з дебіторами зокрема і заборгованості загалом з метою прогнозування ймовірності настання платіжної кризи суб'єктів господарювання, складання рекомендацій щодо її попередження. Виникає необхідність у створенні інформаційної бази дебіторської заборгованості учасників розрахунків, постійному звірванні взаємних вимог та зобов'язань і пошуку найбільш раціонального способу погашення взаємної заборгованості, проводити взаємозалік, скорочуючи при цьому обсяги заборгованості.

Для вітчизняних підприємств необхідно вдосконалити методику визначення суми резерву сумнівних боргів шляхом внесення змін у діюче законодавство для стимулювання створення підприємствами цього резерву. Оскільки зараз більшість акціонерних підприємств не створюють резерву сумнівних боргів, у зв'язку з тим, що це вимагає вилучення з обороту коштів, що можуть бути задіяні в інших сферах діяльності; суми, які резервуються, не включаються до валових витрат у податковому обліку, що, у свою чергу, не впливає на зменшення податку на прибуток; підприємства не хочуть нести додаткові трудові витрати на створення цього резерву. Одним із шляхів вдосконалення діючого законодавства є внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" стосовно віднесення сум, що підприємство використало на створення резерву сумнівних боргів, до складу валових витрат.

На погляд автора, раціональним є також створення резерву сумнівних боргів і для векселів одержаних. Такий резерв потрібен для того, щоб дебіторська заборгованість за векселем була відображена у балансі не в сумі погашення, а за чистою реалізаційною вартістю. Крім того, у балансі передбачено рядок 150 "Векселі отримані", однак відсутні рядки, які були б ідентичні рядкам 160 – 162, у яких показується чиста реалізаційна вартість, початкова вартість та резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги. Під час списання дебіторської заборгованості за векселем, що стала безнадійною, кореспонденції рахунків аналогічні тим, які використовуються при списанні безнадійної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Але є така особливість: при списанні звичайної дебіторської заборгованості після закінчення терміну позовної давності сума такої заборгованості протягом 3 років ще обліковується на позабалансовому рахунку 071 "Списання дебіторської заборгованості" для контролю за можливістю її повернення. Але заборгованості за векселем це не стосується, оскільки після закінчення строку, погашаються позовні вимоги за векселями, тобто припиняється саме зобов'язання, отже вказувати на будь-яке стягнення відповідної суми з боржника недоречно [5].

У даний момент постає необхідність у внесенні змін до плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 щодо рахунка 37 "Розрахунки з різними дебіторами". До цього рахунку ввійшли дуже різні розрахунки із дебіторами, які можна об'єднати у групи, що не однорідні за своєю природою.

Таким чином, значення інформації щодо дебіторської заборгованості на підприємстві будь-якої форми власності важко переоцінити. Раціонально організований облік сприяє упорядкуванню інформації, прозорості та достовірності даних із розрахункових операцій з дебіторами. В умовах формування і становлення нових економічних відносин актуальним є створення ефективного внутрішнього аудиту та вдосконалення його структури. Але створення ефективної системи контролю за якістю обліку розрахунків з дебіторами вимагає розробки чіткої та досконалої класифікації дебіторської заборгованості, уніфікації способів її оцінки та документів аналітичного обліку. Важливо вдосконалювати методику визначення суми резерву сумнівних боргів, що можна досягти шляхом вдосконалення законодавства.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vs.com.ua/index.php?pageid=1469>. 2. Соловей Н. В. Проблеми обліку дебіторської заборгованості [Електронний ресурс] / Н. В. Соловей, К. І. Маліношевська. – Режим доступу : [www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ppci/2010\\_25/malinoshevska.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ppci/2010_25/malinoshevska.pdf). 3. Тищенко І. В. Основні проблеми обліку та внутрішнього аудиту дебіторської заборгованості [Електронний ресурс] / І. В. Тищенко. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/15\\_NPN\\_2009/Economics/46769.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46769.doc.htm). 4. Горбачова О. М. Облік та аналіз дебіторської заборгованості: проблеми та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / О. М. Горбачова, Л. В. Лахай. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/PSPE/2009\\_1/Lahay\\_109.htm](http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/PSPE/2009_1/Lahay_109.htm). 5. Головченко Н. В. Дослідження проблем обліку дебіторської заборгованості на підприємстві [Електронний ресурс] / Н. В. Головченко, О. О. Соглаєва. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/14\\_NPRT\\_2010/Economics/66079.doc.htm](http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/66079.doc.htm).

## **ПРОБЛЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ І ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

*Анотація. Досліджено особливості системи контролю якості аудиторських послуг в Україні. Визначено основні напрями розвитку зовнішньої системи контролю за якістю аудиту.*

*Аннотация. Исследованы особенности системы контроля качества аудиторских услуг в Украине. Определены основные направления развития системы внешнего контроля качества аудита.*

*Annotation. The features of the system of quality control of audit services in Ukraine are investigated. The main directions of development of external quality assurance system of audit are considered.*

*Ключові слова: якість, контроль, аудит, система зовнішнього контролю якості.*

Проблема якості аудиторських послуг становить актуальний напрям наукових досліджень як в Україні, так і у країнах світу. Недостатній рівень розвитку в Україні фінансового ринку, неналежний контроль з боку держави за станом економічної інформації, яка подається зовнішнім групам користувачів, зумовлюють можливість впливу керівника підприємства, що перевіряється, на підготовку аудиторського висновку. Усе перераховане є основними причинами особливої уваги до контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Дослідженнями у цій сфері займалися такі вітчизняні вчені, як Бондар В., Лісіна В., Закалінська Е., Максева Є., Басок І. Вони виділили значущість проблеми якості аудиторських послуг, займалися формулюванням критеріїв якості аудиторських послуг стосовно української практики та їх узгодженості з МСА.

Метою статті є оцінка системи контролю якості аудиторських послуг в Україні та шляхи підвищення її ефективності.

Завдання дослідження: визначити особливості поняття "контроль якості"; розкрити основні проблеми, які характерні для системи аудиторських послуг в Україні; виділити та обґрунтувати основні напрями реорганізації системи зовнішнього контролю.

Об'єкт дослідження – система зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

Предметом дослідження виступають проблеми системи контролю якості в Україні та можливі шляхи підвищення її ефективності.

У нашій країні система контролю якості тільки на шляху становлення і спрямована на те, щоб задовольнити повноту дотримання стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів при кожному завданні, коли контроль якості створюється для всієї аудиторської фірми і застосовується до кожного індивідуального зобов'язання.

У той час, коли всі країни світу працюють над посиленням нагляду за професією аудитора шляхом удосконалення діючих систем зовнішнього контролю, підвищення довіри до професії аудитора, визнання аудиторів країни в усьому світі, Україна лише починає будувати свій незалежний зовнішній нагляд за професією. Аудит не може існувати без якісної незалежної системи зовнішнього нагляду за професією, саме тому у світі відсутня довіра до незалежних аудиторів України.

Забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства потребує вдосконалення процесу саморегулювання аудиторської діяльності. Важливою функцією регулювання є здійснення контролю.

Ключовим напрямом контролю аудиторської діяльності в Україні є контроль якості аудиторських послуг. Система контролю якості аудиторських послуг формується кожним аудитором та аудиторською фірмою в Україні.

Законом України "Про аудиторську діяльність" [1] на Аудиторську палату України покладені повноваження щодо здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів; здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг; регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) у процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосування до них стягнень [2].

В Україні основними проблемами, пов'язаними з якістю наданих послуг, є такі: втрата аудитором незалежності;



низька якість аудиторських послуг;  
неетичні висловлювання аудиторів в офіційних документах;  
невстановлення аудитором фактів помилок у податковому обліку в ході аудиторських перевірок;

не плануються перевірки, не враховуються ризики результатів перевірки;  
аудитори не складають і не зберігають робочу документацію [3].

Можна виділити три основні напрями, які доцільно розвивати не тільки для вирішення цих проблем, а ще й для вдосконалення системи зовнішнього контролю в цілому:

використання досвіду зарубіжних країн;  
упровадження нових критеріїв оцінки якості;  
передача зовнішніх функцій контролю якості певній структурі.

Таким чином, слід враховувати досвід зарубіжних країн, у яких ринок аудиторських послуг розвинений краще.

Діючий Уряд України у своїй політичній програмі декларує найшвидшу інтеграцію країни до єдиної Європи. Саме тому аудиторській спільноті України дуже важливо вивчити досвід країн Європейського Союзу у побудові системи незалежного нагляду за професією аудитора та якістю аудиторських послуг. Такий зовнішній нагляд повинен відповідати вимогам законодавчих актів Європейського Союзу та, насамперед, має бути незалежним.

Для України прикладом дієвої системи якості, що більшою мірою може бути дуже ефективною для України, може стати досвід Німеччини, що означає вдосконалення дворівневої системи контролю якості.

На першому рівні повинна стояти професійна спілка, якою може виступати дещо реорганізована Спілка аудиторів України. У нашій країні не вдасться повною мірою скористатися досвідом, наприклад, французьких колег, тобто передати функції контролю якості роботи аудиторів громадській організації. Тому доцільно впровадити саме досвід Німеччини, створивши ще один керуючий орган (другий рівень). Це повинен бути владний орган, дещо відмінний за функціями від Аудиторської палати України, основною метою якого буде здійснення нагляду за діяльністю професійної спілки з контролю якості та безпосередньо моніторинг якості послуг, що надаються аудиторами й аудиторськими фірмами. Така система може надати подвійну гарантію якості та стимулювати фірми до надійнішої співпраці з клієнтами.

Також доцільним досвідом є виділення в системі контролю якості двох елементів: контролю організації аудиторської компанії та контролю виконання замовлення.

Для України слід робити акцент саме на першому елементі – контролі організації аудиторської компанії, що передбачає те, що в аудиторській компанії наявна певна структура, яка відповідає встановленим вимогам кваліфікації і незалежності. Це все зумовлено тим, що правильна організаційна структура є фундаментальною засадою професійної роботи аудиторської фірми.

Контроль виконання замовлення передбачає контроль конкретної аудиторської перевірки, здійсненої аудиторською компанією. Звичайно, здійснюється вибіркова перевірка, оскільки її здійснюють фахівці-аудитори, які знають, де можна припуститися помилок у тому чи іншому випадку, та акцентують увагу саме на таких помилках [4].

Також дуже важливим є те, що на сучасному етапі розвитку в Україні не існує єдиних встановлених і законодавчо закріплених вимог до якості аудиторських послуг, незважаючи на те, що Аудиторською палатою України була сформована відповідна нормативна база. Існують лише умовні критерії, які дослідники можуть виділити як вимоги, що висуваються замовником аудиту, але вони не мають законодавчого закріплення.

Отже, з причини відсутності жорстко регламентованих критеріїв до якості "аудиторських послуг, якими б аудитор міг керуватися, у ролі критеріїв оцінки якості аудиторської фірми можуть бути нормативна база, розроблена АПУ, професійні вимоги і Кодекс етики, МСА 220.

Таким чином, в Україні система контролю якості тільки на шляху становлення і спрямована на те, щоб задовольнити повноту дотримання стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів. Для вирішення проблемних питань у цій сфері, слід враховувати досвід зарубіжних країн та розробити нову систему оцінки якості.

Використовуючи систему контролю, побудовану з найефективніших елементів, запозичених з досвіду інших країн, можна забезпечити належний рівень послуг, відповідність діяльності аудиторських організацій й індивідуальних аудиторів вимогам законодавства та створити передумови для здійснення аудиторської роботи відповідно до Кодексу етики аудиторів.

*Наук. керієн. Воїнова Т. С.*

---

**Література:** 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р. № 140-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>. 2. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua). 3. Драч В. І. Наступний крок забезпечення якості аудиторських послуг / В. І. Драч // Аудитор України. – 2009. – № 5. – С. 60–61. 4. Макеева О. Нагляд за професією аудитора в Україні: чи не час переймати досвід? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua).

## НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ ЯК ПЕРСПЕКТИВНОЇ ФОРМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Анотація. Досліджено можливі напрями розвитку аудиту в Україні як перспективної форми фінансового контролю.*

*Аннотация. Исследованы возможные направления развития аудита в Украине как перспективной формы финансового контроля.*

*Annotation. Possible directions of audit development in Ukraine as a prospective form of financial control are researched.*

*Ключові слова: аудит, фінансовий контроль, аудиторська діяльність, аудитор, фінанси.*

Фінансовий контроль – складова частина, або спеціальна галузь здійснюваного у країні контролю. Наявність фінансового контролю об'єктивно обумовлена тим, що фінансам як економічній категорії притаманні не тільки розподільна, але і контрольна функції.

Одним із видів фінансового контролю є аудит. Аудит – новий вид фінансового контролю. Це незалежний зовнішній фінансовий контроль, заснований на комерційних засадах [1, с. 20–21].

Становлення громадянського суспільства, розвиток приватного підприємництва як його економічної основи зумовили появу аудиту в Україні. Ухвалення у квітні 1993 р. Закону України "Про аудиторську діяльність" надало легітимності цій новій формі незалежного фінансового контролю і стало імпульсом її інтенсивного розвитку. За цей проміжок часу в Україні сформовано систему незалежного аудиту, подібну країнам з ринковою економікою.

У сучасних умовах постала проблема необхідності удосконалення ринку аудиторських послуг з метою забезпечення більш досконалого фінансового контролю та збалансованості розвитку суб'єктів господарювання в умовах зовнішніх коливань економіки [2, с. 48–50].

Проблеми розвитку ринку аудиту як перспективної форми фінансового контролю є предметом особливої уваги економічної науки. У вітчизняній літературі приділяється значна увага розвитку аудиту в Україні. Це наслідок стрімкого розвитку світової економіки, необхідність гнучкого пристосування до змін, їх детального дослідження та контролю. Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до шляхів удосконалення аудиторських перевірок та аудиторського контролю в цілому зробили провідні вчені-економісти: Білуха М. Т., А. Білоусов, Гетьман В. Г., Дем'яненко М. Я., Завгородній В. П., Кірейцев Г. Г., Крапивко М. В., Усач Б. Ф. та інші вчені. Ці автори вважають, що хоча Аудиторська палата України разом зі Спілкою аудиторів України проводить розробку на основі узагальнення вітчизняної та світової практики науково обґрунтованої методики і рекомендацій з питань аудиторської діяльності в Україні, зарубіжні країни мають більш глибоку історію аудиту, певні традиції об'єктивного характеру [1, с. 48–55]. Тому нашій державі, яка лише почала нелегкий шлях становлення та розвитку аудиторської діяльності, зараз необхідні практичні втілення інноваційних механізмів розвитку аудиту.

Потреба в послугах аудитора виникла у зв'язку з такими обставинами:

1) можливість необ'єктивної інформації з боку адміністрації у випадках конфлікту між нею і користувачами цієї інформації (власниками, інвесторами, кредиторами);

2) залежність наслідків прийнятих рішень від якості інформації;

3) необхідність спеціальних знань для перевірки інформації;

4) часта відсутність у користувачів інформації доступу для оцінки її якості.

Усі ці передумови привели до виникнення суспільної потреби в послугах незалежних експертів, що мають відповідні підготовку, кваліфікацію, досвід і дозвіл на право надання такого роду послуг [3, с. 217–222].

Отже, метою дослідження є аналіз світового досвіду та виявлення можливих напрямків розвитку аудиту в Україні як перспективної форми фінансового контролю.

Сучасні результати розвитку аудиту охоплюють правову та методичну базу, організацію проведення аудиту, оформлення результатів, взаємозв'язок сторін та ін.

Закон України "Про аудиторську діяльність", прийнятий в 22.04.1993 році, зазнав небагато, за вітчизняною правовою практикою, змін: у 1995, 1996, 2003, 2004 роках, двічі – у 2005 році, тричі – у 2006 році, та останній раз – у липні 2010 року [4]. Аналіз правової бази аудиторської діяльності на сучасному етапі її розвитку свідчить про певну невпорядкованість термінології у сфері контролю, яка вводить в оману учасників господарських процесів щодо потенційних суб'єктів контролю, завдань та наслідків такого контролю [5, с. 70–77].



Вітчизняний аудит завжди випереджав вітчизняний облік. Перші національні нормативи аудиту були прийняті на 2 роки раніше стандартів обліку, з 2004 року в Україні Аудиторська палата України (АПУ) прийняла як національні стандарти аудиту та етики IFAC (Міжнародна федерація бухгалтерів), які вже у 2004 – 2007 роках знову потерпали зміни. Але вже із самого початку існували й існують до нині проблеми використання стандартів в українській аудиторській практиці. По-перше, це проблема неадекватного реаліям вітчизняної практики перекладу основних термінів стандартів. По-друге, базові принципи аудиторської діяльності спираються на етичні норми, а стандарти є певними правилами їхнього застосування. В умовах політичної та фінансової нестабільності у країні практична реалізація таких принципів вочевидь може призвести до фінансового краху суб'єкта аудиту [5, с. 70–77]. Тому стандарти аудиту слугують лише певним протоколом дій для досягнення мети.

Офіційним регулятором аудиту в Україні є Аудиторська палата, повноваження якої поширюються на такі важливі сфери аудиторської практики, як сертифікація аудиторів, підвищення кваліфікації, ведення реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, застосування стандартів аудиту, контроль якості аудиторських послуг. В Україні існують професійні об'єднання аудиторів: Спілка аудиторів України (САУ), Федерація бухгалтерів та аудиторів України, Українська асоціація бухгалтерів та аудиторів; Українській інститут внутрішніх аудиторів як підрозділ Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів та ін. На жаль, жодна з організацій не має встановлених законодавчо прав на регулювання тих чи інших аспектів аудиторської діяльності у країні, у тому числі законодавчої ініціативи [2, с. 48–55].

Присутні на ринку аудиторських послуг міжнародні аудиторські кампанії за своїми доходами становлять частку у 28,9 %. Тобто третина ринку послуг надається нерезидентами.

Впевнено можна зазначити, що вітчизняні аудиторські компанії неконкурентоспроможні порівняно з нерезидентами. Вітчизняний аудит все ще концентрується на бухгалтерському та податковому обліках, не помічаючи інші предмети своєї професійної уваги, такі, як якість менеджменту, внутрішній контроль та внутрішній аудит, інноваційна та інвестиційна діяльність тощо. З огляду на теорію аудиту, український аудит чітко позиціонується як документальний та підтверджуючий [3, с. 217–222].

На сьогодні в Україні відсутній лідер в аудиторській професії. Громадські організації практично не мають повноважень для розвитку аудиту. Аудиторська палата України є поки що, по суті, єдиним законодавчо визнаним органом, який має зобов'язання щодо розвитку аудиту у країні. Спілка аудиторів України – перша легітимна організація, яка визначена в законі як організація українських аудиторів.

Для забезпечення професіоналізму суб'єктів аудиту вкрай необхідні такі заходи:

- поновлення ліцензування аудиту, при цьому ліцензія повинна видаватися за кошти щорічно;
- встановлення страхування аудиторських ризиків;
- посилення вимог до кандидатів в аудитори;
- посилення вимог до результатів підвищення кваліфікації;
- координація роботи з громадськими об'єднаннями бухгалтерів;
- розширення обов'язкового аудиту.

Поєднання вказаних вище напрямів розвитку аудиторської професії закладають підґрунтя для її подальшого впровадження у вітчизняну господарську практику та відносини між власниками [3, с. 217–222]. Чим швидше ці питання будуть вирішені, тим більше перспектив у незалежного аудиту в Україні як перспективної форми фінансового контролю.

Зважаючи на те, що аудиторська діяльність в Україні знаходиться на початковому етапі свого розвитку, вона має ряд суперечностей та невизначеності. Саме тому досвід зарубіжних країн має стати її своєрідним орієнтиром для більш досконалого розвитку аудиту як перспективної форми фінансового контролю.

Основні аспекти перспективи розвитку аудиту вбачаються в орієнтації на аудит ефективності, його детальне вивчення та впровадження. Значне місце у визначенні пріоритетів українського аудиту мають питання внутрішнього та зовнішнього аудиту, їх ефективна кооперація [1, с. 20–21]. На особливу увагу заслуговують питання подальшого розвитку та реформування нормативів регулювання аудиторської діяльності, згідно з досвідом провідних країн світу, що є запорукою динамічного та продуктивного розвитку аудиту України в майбутньому.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Крапивко М. Роль аудиту в подальшому недопущенні фінансового кризиса / М. Крапивко // Аудитор України. – 2008. – № 20. – С. 20–21. 2. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 48–55. 3. Усач Б. Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б. Усач // Регіональна економіка. – 2007. – № 4. – С. 217–222. 4. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. (в ред. Закону від 1 липня 2010 р. № 2388-VI) // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 37. – Ст. 496. 5. Петрик Е. Законодательное регулирование аудиторской деятельности в Украине: реалии современности / Е. Петрик // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 70–77.

## ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

*Анотація. Присвячено вивченню суттєвих аспектів кредиторської заборгованості при здійсненні аудиту на підприємстві.*

*Аннотация. Посвящено изучению существенных аспектов кредиторской задолженности при осуществлении аудита на предприятии.*

*Annotation. The article is devoted to studying of essential aspects of accounts payable at audit realization at the enterprise.*

*Ключові слова: кредиторська заборгованість, кредитор, аудит.*

Останнім часом у спеціалізованій літературі та на практиці питанням організації і підготовки до аудиту приділяється основна увага, проте особливості аудиту кредиторської заборгованості сьогодні залишаються найменш розробленими. Від повноти і наукової обґрунтованості особливості залежить практичне застосування, обґрунтування видів аудиту, терміни їх проведення та в цілому ефективність аудиторської роботи. Пріоритетне місце в наукових працях з аудиту відведено аудиту об'єктів бухгалтерського обліку, однак питання вивчення кредиторської заборгованості висвітлено недостатньо. Питання аудиту кредиторської заборгованості розглядали такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Савченко В. Я., Усач Б. Ф., Бутинець Ф. Ф., Кулаковська Л. П., Шеремет А. Д., Дубровіна Т. А., Давидов Г. М., Кочинев Ю. Ю. [1].

Проведення аудиту кредиторської заборгованості має велику актуальність, тому що це стимулює підприємство до більш ретельного і регулярного проведення інвентаризації кредиторської заборгованості, активного проведення заходів щодо стягнення заборгованості з неплатників через арбітраж [2].

Завданнями дослідження є: виявлення підходів щодо побудови аудиту кредиторської заборгованості в науковій та навчально-практичній літературі та розробка пропозицій стосовно удосконалення етапів аудиту кредиторської заборгованості; вивчення нормативних документів про порядок проведення аудиту.

При проведенні дослідження використовувались методи бухгалтерського обліку (подвійного запису, спостереження, документування, групування) та економічного аналізу (аналітичний, деталізація, порівняння, елімінування, статистичні методи). При дослідженні організації аудиту використовуються такі прийоми аудиту: органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт, вибіркові і суцільні спостереження), розрахунково-аналітичні документальні (інформаційне моделювання, дослідження документів), сукупність прийомів синтезування результатів.

У наведеній статті проведено аналіз та оцінку теоретичних засад обліку поточної кредиторської заборгованості, а також визначені напрями вдосконалення організації системи обліку, аналізу та контролю поточної кредиторської заборгованості [3].

Кредиторська заборгованість, хоча і є тимчасовим привлеченням позикових засобів, у результаті негативно впливає на стан підприємств, оскільки наявність кредиторської заборгованості говорить про неплатоспроможності підприємства і підриває авторитет підприємства у покупців та замовників. Кредиторська заборгованість з терміном позовної давності, що проходив, підлягає віднесенню до бюджету, тобто остаточно вилучається з господарської діяльності підприємств-виробників.

Більшість авторів не виділяють розробку робочих програм аудиторської діяльності, а виділяють завдання аудиту, що повинні бути перевірені при аудиті кредиторської заборгованості.

Наприклад, Савченко В. Я. [1] визначає такі завдання під час перевірки кредиторської заборгованості: вивчення реальності кредиторської заборгованості – як довгострокової, так і поточної; перевірка наявності простроченої кредиторської заборгованості; вивчення кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності; перевірка достовірності відображення за відповідними статтями балансу суми кредиторської заборгованості.

Усач Б. Ф. [4] не виділяє аудиту кредиторської заборгованості, а пропонує аудит: довгострокових позик і векселів; короткострокових кредитів і прострочених позик, розрахунків з поставальниками і підрядниками, розрахунків за податками і платежами.

Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. [3] розглядають питання аудиту розрахунків із бюджетом, де метою аудиту, на їх погляд, є висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки за всіма податками і зборами в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до відповідних рівнів бюджету.



Розглянувши теоретичні матеріали вчених, можна узагальнити та проаналізувати запропоновані програми проведення методики аудиту кредиторської заборгованості. На початку аудиту складається програма, але в ході аудиту вона може коригуватися. У ній зазначається перелік об'єктів аудиту та час проведення аудиторських процедур на кожний об'єкт. У програмі аудитор оцінює розмір ризиків внутрішнього контролю та особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін ведення незалежних процедур і аудиторських тестів. Вона координує роботу всіх помічників, залучених для проведення аудиту, відзначає присутність інших виконавців аудиту не з кількості співробітників аудиторської фірми, якщо такі беруть участь в аудиті. Для того щоб підтвердити достовірність кредиторської заборгованості, необхідно зібрати аудитору достатньо аудиторських доказів для підтвердження тверджень фінансової звітності.

Для забезпечення ефективної діяльності підприємства дуже важливим є управління розмірами кредиторської заборгованості, яка являє собою можливість підприємства тимчасово використовувати запозичені ресурси, але, з іншого боку, також зменшує показники платоспроможності і ліквідності. Окрім цього, наявність простроченої заборгованості може призвести до погіршення іміджу підприємства. При правильному управлінні кредиторською заборгованістю можна усунути погані наслідки її наявності. Це можливе за умови правильно організованої системи обліку, аналізу та аудиту кредиторської заборгованості [5].

Отже, операції з кредиторською заборгованістю на сучасному етапі розвитку країни є досить актуальним питанням для дослідження. Виходячи з нього, наявність фінансових ресурсів є одним з елементів успіху фірми, а це можна одержати завдяки організованому обліку, контролю та аналізу. Правильно організований облік кредиторської заборгованості веде за собою стійку платоспроможність фірми.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Савченко В. Я. Аудит : навчальний посібник / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2005. – 322 с. 2. Кочинев Ю. Ю. Аудит. Теория и практика [текст] / Ю. Ю. Кочинев. – СПб. : Питер, 2009. – 432 с. 3. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навчальний посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравелла, 2005. – 322 с. 4. Усач Б. Ф. Аудит : навчальний посібник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 223 с. 5. Мерзликін Е. М. Аудит [текст] / Е. М. Мерзликін, Ю. П. Никольська. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 368 с.

---

**Мухтарова А. Р.**

УДК 657.633

## **СУТНІСТЬ ТА ЗМІСТ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

*Анотація. Розглянуто сутність та зміст внутрішнього аудиту і його організація на підприємстві.*

*Аннотация. Рассмотрены сущность и содержание внутреннего аудита и его организация на предприятии.*

*Annotation. The nature and content of internal audit and its organization in an enterprise are studied.*

*Ключові слова: внутрішній аудит, організація внутрішнього аудиту.*

Сучасні аспекти розвитку економіки України спричиняють потребу в забезпеченні більш ефективної діяльності суб'єктів господарювання. Власники визначають напрям і стратегію розвитку, а наймані професійні менеджери керують повсякденними справами. Але яким би професійним не був менеджмент, актуальним стає питання контролю за станом справ, одним з дієвих інструментів якого може стати внутрішній аудит. Питання такого роду розглядалися в наукових працях Відсоти В. І., Горшкова Ю. Б., Данилова В. О., Занеґіна А. Г., Звонової А. М., Мерзлякова І. П., Обушак Т. А., Пайової Л. В., Поддєрьогіна А. М., Сидоренка В. І., Сичова Є. П. [1] та інших видатних вчених-економістів. Таким чином, однією з найважливіших умов вирішення даної потреби є впровадження на підприємствах, в організаціях та установах внутрішнього аудиту, тому дана тема є актуальною на сьогоднішній день.

Метою даного дослідження є розкриття сутності та змісту внутрішнього аудиту, а для цього було виконано такі завдання: розгляд понятійного апарату; виявлення відмінностей між внутрішнім і зовнішнім аудитом; аналіз теоретичних основ організації внутрішнього аудиту та основні етапи організації відділу внутрішнього аудиту. Для розкриття даної теми використовувались методи індукції, дедукції, спостереження, порівняння.

Внутрішній аудит спрямований на підвищення ефективності управлінських рішень щодо вдосконалення фінансової і господарської діяльності підприємства з метою максимізації рентабельності і прибутку, а також аналізує ситуацію ризику та попереджує банкрутство, використовує ноу-хау для ефективності нової технології, приймає заходи, які сприяють фінансовій діяльності підприємства [2]. Виконання аудиторських завдань щодо надання гарантій у тих сферах, за які відповідає керівник внутрішнього аудиту, повинне здійснюватися під наглядом сторони, незалежної стосовно внутрішнього аудиту [3]. До завдань внутрішнього аудиту відносяться такі: перевірка додержання принципів і правил бухгалтерського обліку при підготовці щорічної звітності; консультування керівництва підприємства з усіх питань фінансової стратегії; перевірка своєчасності, надійності і точності фінансової інформації, підготовленої для керівництва працівниками філіалів; оцінка адекватності й ефективності заходів щодо забезпечення збереження активів; виявлення резервів економії ліквідних коштів; забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства і його філій; розробка фінансових прогнозів; проведення стратегічного аналізу; розробка проектів управлінських рішень; аналіз систем обліку і внутрішнього контролю.

Для кращого розуміння суті внутрішнього аудиту треба доцільно розглянути його відмінності від зовнішнього (таблиця) [4, с. 221].

Таблиця

#### Відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом

Ознака	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
1. Мета і завдання	Визначає керівництво підприємства	Визначається договором
2. Замовник	Керівництво підприємства	Власники (акціонери)
3. Види послуг	Визначає керівництво підприємства, беручи до уваги потреби управління	Визначається договором на аудиторські послуги
4. Об'єкти аудиту	Залежать тільки від господарсько-фінансової діяльності підприємства і визначаються керівництвом	Залежать тільки від господарсько-фінансової діяльності суб'єктів перевірки і визначаються договором
5. Характер діяльності	Виконавча діяльність	Підприємницька діяльність
6. Організація служби	Окрема служба внутрішнього аудиту або у складі іншого структурного підрозділу	Аудиторська фірма або аудитор, зареєстрований як фізична особа (підприємець)
7. Організація роботи аудитора	Виконання окремих завдань керівництва	Визначається керівництвом аудиторської фірми або аудитором самостійно
8. Суб'єкти аудиту	Штатні працівники підприємства	Незалежні аудитори
9. Регламентація аудиту	Регламентується внутрішніми положеннями підприємства	Регламентується Законом "Про аудиторську діяльність", міжнародними і національними нормативами
10. Кваліфікація	Вища або середня спеціальна освіта	Вища освіта та наявність сертифіката аудитора
11. Оплата праці	Нарахування зарплати згідно зі штатним розписом підприємства	Нарахування зарплати згідно з діючим положенням про оплату праці аудиторської фірми або договору
12. Відповідальність	Перед керівництвом підприємства	Перед замовником і перед третіми особами
13. Наявність ризику	Ризик бізнесу підприємства, втрата репутації	Ризик бізнесу аудиторської фірми, аудиторський ризик
14. Подання звітності	Керівництву підприємства	Замовнику (власнику, акціонерам), може бути опублікована
15. Зміст і форми звіту	Акт перевірки та інші звітні документи визначає керівництво підприємства	Аудиторський висновок за змістом і формою повинен відповідати вимогам АПУ, інші форми звітності погоджуються між аудитором і замовником

Як свідчить таблиця, замовником внутрішнього аудиту є керівництво підприємства, а зовнішнього – власники підприємства (акціонери).

Отже, внутрішній аудит – це система спостереження й експертної оцінки господарсько-фінансової діяльності підприємства і його структурних підрозділів з метою обґрунтування та прийняття оптимальних тактичних і структурних рішень в управлінні [4, с. 223].

Організація ефективної системи внутрішнього аудиту в будь-якій компанії – це складний багаторівневий процес, який включає такі етапи:

1. Критичний аналіз і зіставлення визначених цілей функціонування компанії, прийнятого напрямку дій, стратегії і тактики з видами діяльності, організаційною структурою та її можливостями.

2. Розробка і документальне підтвердження нової (що відповідає новим умовам господарювання) ділової концепції, а також комплексу заходів, здатного привести цю ділову концепцію до розвитку й удосконалення компанії, успішної реалізації її цілей, зміцнення позицій на ринку.



3. Аналіз ефективності існуючої структури управління, її корегування. Необхідно розробити положення про організаційну структуру, у якому має бути описано всі організаційні елементи із зазначенням адміністративної, функціональної, методичної підпорядкованості, напряму їхньої діяльності, функції, які вони виконують, встановлено регламент їхніх взаємин, права і відповідальність, показано розподіл видів продуктів, ресурсів, функцій управління за цими елементами. Необхідно розробити (уточнити) план документації і документообігу, штатний розпис, посадові інструкції із зазначенням прав, обов'язків і відповідальності кожної структурної одиниці.

4. Розробка формальних типових процедур контролю конкретних фінансових і господарських операцій.

5. Організація відділу внутрішнього аудиту (аудиторського комітету), яку можна проводити за такими основними етапами:

виявлення і чітке визначення кола питань, для вирішення яких формується відділ внутрішнього аудиту, побудова системи цілей створення відділу відповідно до політики підприємства; визначення основних функцій, необхідних для досягнення поставлених цілей;

об'єднання однотипних функцій у групи і формування на їхній основі структурних одиниць відділу, що спеціалізуються на виконанні цих функцій;

розробка схем взаємин, визначення обов'язків, прав і відповідальності для кожної структурної одиниці, документальне закріплення цього в посадових інструкціях і положеннях про бюро (групи, сектори) відділу внутрішнього аудиту;

об'єднання вищевказаних структурних одиниць у єдине ціле – відділ внутрішнього аудиту, визначення його організаційного статусу і, відповідно до встановлених цілей, завдань та функцій структурних одиниць, розробка і документальне закріплення Положення про відділ внутрішнього аудиту;

інтеграція відділу внутрішнього аудиту з іншими елементами структури управління підприємством;

розробка внутрішньофірмових стандартів внутрішнього аудиту і Кодексу етики [5].

Таким чином, необхідно відзначити, що першоосновою внутрішнього аудиту, доцільності й ефективності функціонування органу внутрішнього аудиту є професійні стандарти, яких необхідно дотримуватися, інакше функціонування відділу внутрішнього аудиту не відповідатиме головній меті, а отже, не має сенсу. Ефективний внутрішній аудит може зменшити витрати компанії на зовнішній аудит, але не зможе замінити зовнішній аудит. Важливо також урахувати, що не рекомендується користуватися послугами зовнішнього аудитора для проведення внутрішнього аудиту, оскільки таке об'єднання може призвести до конфлікту інтересів.

Отже, наявність ефективного внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою успішного розвитку компанії в умовах швидких змін зовнішнього середовища, підвищення складності процесів керування, розподілу функцій володіння й управління бізнесом.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Кодацький В. П. Теоретичні основи аудиту / В. П. Кодацький // Економіка, фінанси і право – 2009. 2. Мултановская Т. В. Аудит в схемах и таблицах / Т. В. Мултановская, М. С. Горяева. – Харьков : Фактор, 2009. 3. МСВА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua). 4. Гончарук Я. А. Аудит / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 2-ге вид., перероб. доп. – Львів : Оріяна-Нова, 2004. – 292 с. 5. Бурцев В. Організація внутрішнього аудиту в компанії / В. Бурцев // Фінансовий ринок України. – 2007. – № 3.

---

**Оніщенко О. А.**

УДК 657.6

## **МОДЕЛЬ ВИЗНАЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ З УРАХУВАННЯМ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ**

*Анотація. Розкрито питання визначення сутності аудиторського ризику з урахуванням вітчизняної практики та його оцінки.*

*Аннотация. Раскрыт вопрос определения сути аудиторского риска с учетом отечественной практики и его оценки.*

Annotation. The theoretical essence of the audit risk and its estimation are studied.

Ключові слова: аудиторський ризик, оцінка, модель аудиторського ризику, чинники.

Проведення аудиту завжди супроводжується певними ризиками. На сьогодні проблемним є те, що при визначенні аудиторського ризику в більшості випадків аудитор користується інтуїтивною оцінкою, яка має високу розкиданість. Оскільки в сучасних умовах відповідальність аудитора за результати аудиторських перевірок істотно підвищується, він повинен визначати ступінь аудиторського ризику максимально точно, що можливо лише при застосуванні науково обґрунтованих моделей оцінки аудиторського ризику. Усе це створює особливу актуальність теми даної роботи.

Проблеми дослідження аудиторського ризику висвітлені в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених, таких, як: Дж. Робертсон, Р. Додж, Бичкова С. М., Растамханова Л. Н., Рудницький В. С. [1], Усач Б. Ф., Петрик О. А., Гайдук Т. Г., Дмитренко І. І. та ін.

Метою статті є розробка моделі розрахунку аудиторського ризику з урахуванням вітчизняних особливостей. Для вирішення даної мети ставляться такі завдання: визначення різних наукових підходів до визначення аудиторського ризику; розробка власного варіанта дефініційного визначення аудиторського ризику; вивчення складових елементів аудиторського ризику; ознайомлення з традиційною моделлю визначення аудиторського ризику; доповнення існуючої моделі визначення аудиторського ризику складовими, що більш точно відображають особливості вітчизняної практики аудиту. У процесі написання роботи були використані такі методи наукового дослідження, як порівняння, аналіз, синтез, графічний метод та ін.

Аудиторська діяльність виступає одним з видів підприємницької діяльності суб'єкта господарювання. Однак аудиторська діяльність – це особлива сфера підприємництва. Тому окрім ризиків, які властиві усім суб'єктам господарювання, аудиторській діяльності властиві і специфічні види ризиків. Передусім це аудиторський ризик.

Згідно з міжнародним стандартом аудиту 400 "Оцінка ризиків та внутрішній контроль", аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансові звіти містять викривлену інформацію [2]. Аналіз літератури показав, що існують різні наукові підходи до визначення аудиторського ризику (рисунок).

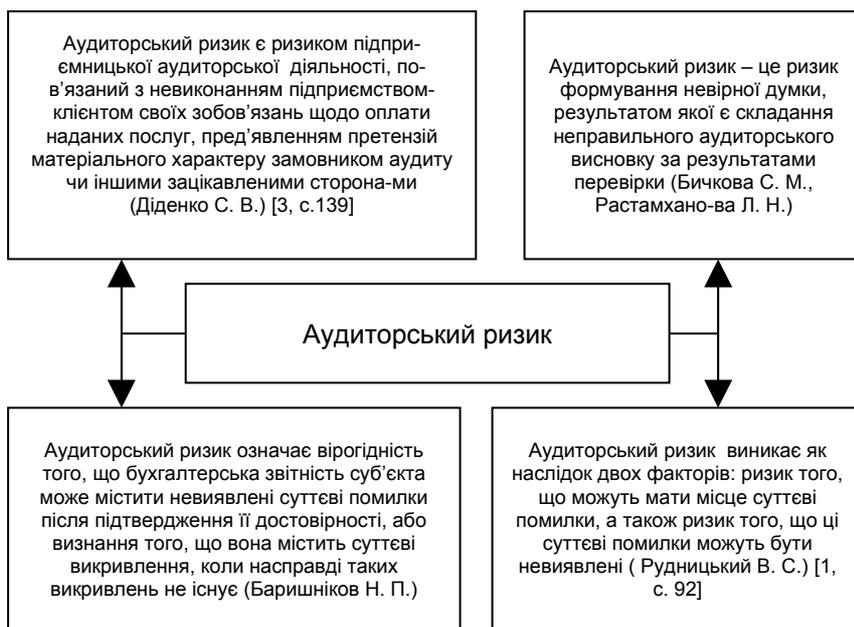


Рис. Узагальнення результатів досліджень науковців щодо визначення дефініції "аудиторський ризик" (запропоновано автором)

Аудиторський ризик має три складових елементи: властивий ризик; ризик, пов'язаний з невідповідністю внутрішнього контролю; ризик невиявлення помилок та викривлень.

Властивий (внутрішньогосподарський) ризик – це ризик викривлення залишку на рахунку (або певної операції) окремо або разом із викривленнями залишків на інших рахунках (або іншої операції), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю.

Ризик невідповідності внутрішнього контролю підприємства – це ризик того, що не можна буде своєчасно запобігти можливим викривленням залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленням залишків на інших рахунках (чи класів операцій), або їх не можна своєчасно виявити та виправити за допомогою систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.



Ризик невиявлення – це ризик того, що аудиторські процедури, по суті, не виявлять викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках (або класів операцій) [2].

У теорії аудиту дуже важливим питанням є методика визначення величини аудиторського ризику, тобто його оцінка. Аудитори України ще не володіють достатнім досвідом оцінки аудиторського ризику. Це дає підстави використовувати зарубіжну практику – переважна більшість зарубіжних економістів погоджується з моделлю аудиторського ризику, яку запропонувала AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), і описує її у такому вигляді:

$$\text{ЗАР} = \text{ВР} \cdot \text{РК} \cdot \text{РН}, \quad (1)$$

де ЗАР – загальний (прийнятний) аудиторський ризик;

ВР – властивий ризик (внутрішньогосподарський);

РК – ризик контролю;

РН – ризик невиявлення [1, с. 94].

Зазначена трискладова модель визначення аудиторського ризику має певні недоліки для використання в українській практиці аудиту: по-перше, оцінка прийнятного аудиторського ризику, властивого ризику та ризику контролю значною мірою суб'єктивна; по-друге, зазначена модель є моделлю планування, тому при оцінці результатів аудиту її використання не завжди є можливим.

У вітчизняній практиці здійснення аудиту варто приділяти більшу увагу питанням оцінки аудиторського ризику, враховуючи особливості національного законодавства, економічної діяльності уряду, міністерств і відомств, податкових органів, практики обліку та аудиту тощо. Тому модель розрахунку аудиторського ризику, яку пропонують зарубіжні автори, доцільно взяти за основу проекту національної моделі. А у проекті національної моделі з практичного погляду є доцільнішим трансформувати ризик контролю, поділивши його на ризики внутрішнього та зовнішнього контролю.

Такий поділ можна вважати цілком обґрунтованим, оскільки у вітчизняній практиці аудитори часто використовують відомості зовнішніх щодо суб'єкта перевірки контрольних органів – податкових, контрольно-ревізійних та інших служб. Контроль здійснюють також фонди соціального страхування і пенсійний фонд.

Для оцінки ризику внутрішнього і зовнішнього контролю важливим є визначення факторів, що впливають на цей вид ризику. Так, до факторів, які впливають на ризик внутрішнього контролю, можна віднести: компетентність контрольного персоналу; організацію системи обліку і внутрішнього контролю; правильність відображення операцій в обліку; кадрову політику адміністрації і перепідготовку працівників; наявність служби внутрішнього аудиту і її функції тощо.

Таким чином, ефективність внутрішнього контролю залежить, насамперед, від професійної підготовки контрольних працівників, а також від організації системи обліку і контролю на підприємстві.

Серед чинників, що найбільше впливають на ризик зовнішнього контролю, варто виділити такі: кваліфікацію і практичний стаж зовнішніх контролерів; зміни в законодавчих і нормативних актах; об'єктивність в оцінці об'єктів перевірки і дій керівників та інших службових осіб; перелік контрольних процедур, які використовують у зовнішньому контролі, тощо. Таким чином, якість зовнішнього контролю великою мірою залежить від професіоналізму, досвіду й об'єктивності зовнішніх контролерів.

Поділивши ризик контролю на внутрішній і зовнішній, модель аудиторського ризику можна подати у такому вигляді:

$$\text{ЗАР} = \text{ВР} \cdot \text{РЗК} \cdot \text{РВК} \cdot \text{РН}, \quad (2)$$

де ЗАР – загальний (прийнятний) аудиторський ризик;

ВР – властивий ризик (внутрішньогосподарський);

РЗК – ризик зовнішнього контролю;

РВК – ризик внутрішнього контролю;

РН – ризик невиявлення.

Таким чином, існуюча класична модель оцінки аудиторського ризику потребує деякої трансформації для урахування особливостей проведення аудиту в Україні. Автор підтримує думку про необхідність поділити ризик контролю на внутрішній і зовнішній. Недостатня міра розроблення теоретико-методологічних підходів оцінювання ризиків свідчить про об'єктивну необхідність подальшого дослідження зазначеної наукової проблеми.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Рудницький В. С. Аудит / В. С. Рудницький, Я. Л. Гончарук. – Львів : "Економічна думка", 2004. – 292 с. 2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. мови О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гика, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юріковської, С. О. Куликова. – К. : ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с. 3. Діденко С. В. Модель управління ризиком аудиторської діяльності / С. В. Діденко // Економіка і регіон. – 2009. – № 1(20). – С. 139–142. 4. Гайдук Т. Г. Ризики в аудиторській діяльності / Т. Г. Гайдук, О. Т. Олендій // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4 (39). – С. 55–63.

## ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ДЕПОЗИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ КОММЕРЧЕСКИХ БАНКОВ УКРАИНЫ

*Аннотация. Отображена методика организации проведения внутреннего аудита депозитных операций коммерческих банков Украины и выявление путей по улучшению его функционирования.*

*Анотація. Відображено методику організації проведення внутрішнього аудиту депозитних операцій комерційних банків України та виявлення шляхів щодо поліпшення його функціонування.*

*Annotation. The methods of organization of internal auditing deposit transactions of commercial banks in Ukraine and ways to improve its functioning are identified and studied.*

*Ключевые слова: внутренний аудит, депозитные операции, коммерческий банк Украины.*

В современных условиях углубление теоретической базы и расширение практических рекомендаций является основой для совершенствования системы аудита коммерческих банков. При этом особое значение приобретает разработка новых форм и методов аудита депозитных операций с ориентацией на коммерческие банки.

Проблемами организации системы учета и аудита в банковских учреждениях занимались такие ученые, как Герасимович А. М. [1], Майданевич П. Н. [2] и др. Однако недостаточно изученными являются вопросы внутреннего аудита депозитных операций коммерческих банков.

Целью исследования является совершенствование организации депозитных операций коммерческих банков Украины.

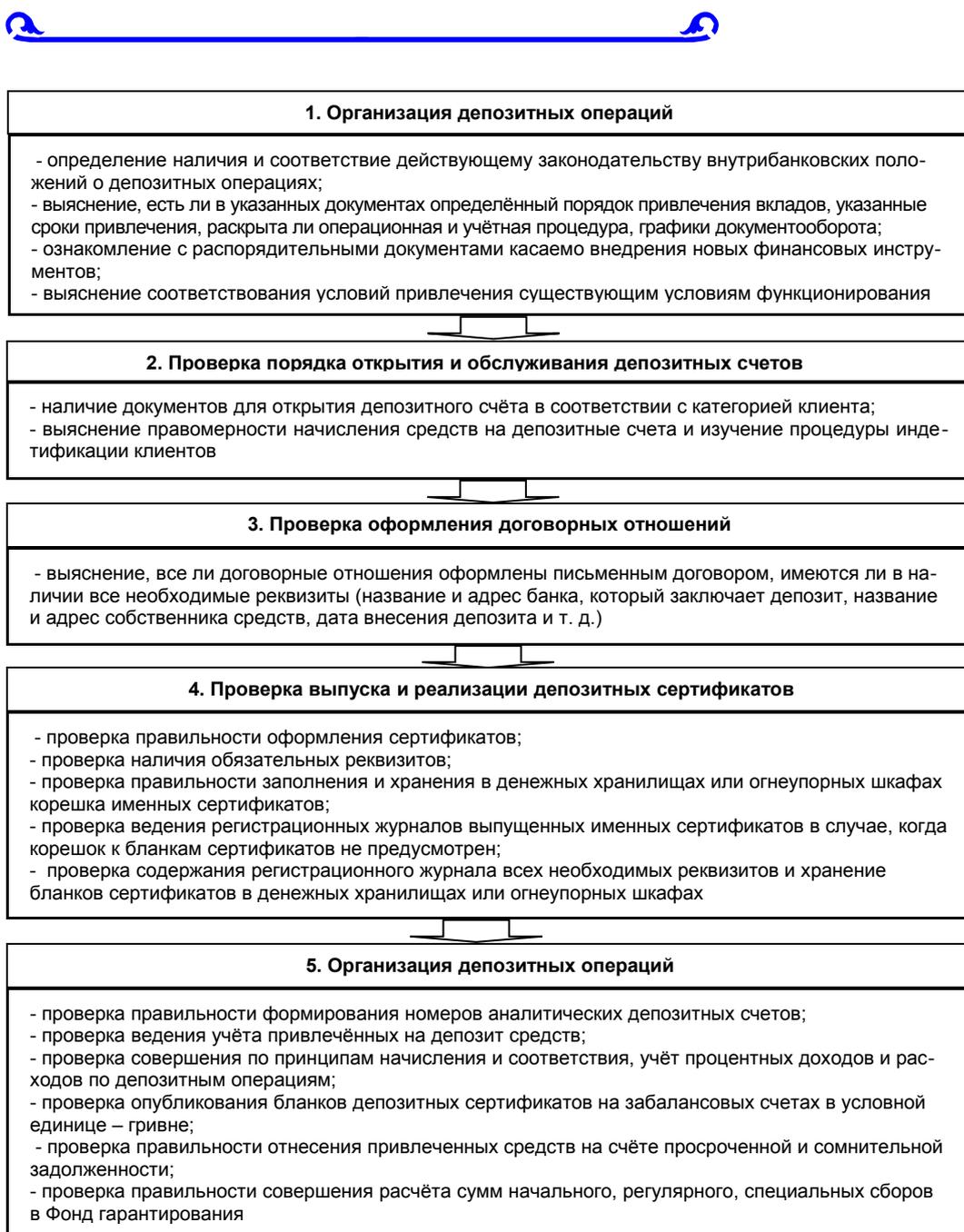
Ситуация, которая сложилась на финансовом рынке страны, сопровождается оттоком средств с вкладных счетов физических лиц, что ставит под угрозу ликвидность банка [2, с. 130].

Аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности хозяйственного субъекта уполномоченными лицами (аудиторами) или фирмой с целью определения ее достоверности, полноты и реальности соответствия действующему законодательству и требованиям, предъявленным к ведению бухгалтерского учета и состоянию финансовой отчетности.

Деятельность независимых аудиторских фирм государственному управлению не подлежит. Вопросы, связанные с подготовкой, работой и профессиональной защитой аудиторов, регулирует Аудиторская палата Украины (АПУ) и Союз аудиторов Украины (САУ). АПУ осуществляет сертификацию специалистов, занимается аудиторской деятельностью, утверждает нормы аудиторской деятельности, ведет реестр аудиторов и фирм, осуществляющих аудит. Она функционирует как независимый самостоятельный орган на началах самоуправления. Члены палаты работают на общественных началах. Создание САУ связано с защитой интересов аудиторов в связи с невозможностью точного прогноза банкротства, нераскрытием запутанных мест в отчетах клиентов и др.

Целью и задачей внутреннего аудита является изучение бухгалтерской (финансовой) и операционной информации по отдельным статьям затрат, остатков на бухгалтерских счетах и др., также анализ системы учета и внутреннего контроля для разработки проектов управленческих решений, проведения стратегического анализа, разработки финансового прогноза.

При проведении внутреннего аудита депозитных операций, эксперты должны ознакомиться с основными законодательными и нормативными документами, которые регулируют деятельность банка на депозитном рынке, четко определить цель и задачи аудиторской проверки, составить план проведения проверки [3, с. 123]. Информационным источником для проверки депозитных операций являются первичные документы, которые сопровождают депозитные операции и отчетные формы. План проведения аудита депозитных операций должен быть направлен на изучение таких тематических блоков (рисунок).



**Рис. Организация внутреннего аудита депозитных операций  
коммерческих банков Украины (составлено автором на основе [3, с.124–125])**

Таким образом, можно сделать вывод, что внутренний аудит, аудиторская проверка — это процедура независимой оценки деятельности банка, системы, процесса, проекта или продукта. При проведении аудита депозитных операций, эксперты должны ознакомиться с основными законодательными и нормативными документами, которые регулируют деятельность банка на депозитном рынке, чётко определить цель и задачи аудиторской проверки, составить план проведения проверки. Вышеуказанное позволит повысить эффективность деятельности банковских учреждений.

*Научн. рук. Абязова С. А.*

**Литература:** 1. Закон України Про внесення змін і доповнень до статті 10 Закону України "Про аудиторську діяльність" // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 14. – С. 88. 2. Герасимович А. М. Учет и аудит в коммерческом банке : [учебник] / А. М. Герасимович. – Львов : Феникс, 1999. – С. 104–320. 3. Майданевич П. Н. Учёт, аудит и анализ в банках : [учебник] / П. Н. Майданевич, Е. А. Гроздева. – Симферополь : НАПКС, 2010. – 184 с.

## ОЦІНКА НЕОБХІДНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

*Анотація. Розглянуто основні принципи і необхідність діяльності внутрішнього аудиту. Проведено оцінку важливості організації системи внутрішнього аудиту на підприємствах України.*

*Аннотация. Рассмотрены основные принципы и необходимость деятельности внутреннего аудита. Проведена оценка важности организации системы внутреннего аудита на предприятиях Украины.*

*Annotation. Main principles and necessity of activity of internal audit are considered. The estimation of importance of the organisation of system of internal audit at the enterprises of Ukraine is made.*

*Ключові слова: внутрішній аудит, бухгалтерський облік, контрольно-ревізійна служба, аудиторські процедури.*

Сучасна економічна ситуація країни та діяльність великих підприємств передбачають здійснення комплексу заходів щодо удосконалення їхньої діяльності для підтримки конкурентоспроможності на ринку та підвищення прибутковості. Одним із способів покращення становища підприємства та підтримки його в конкурентоспроможному стані є здійснення внутрішнього аудиту, основним завданням якого є виявлення відхилень у діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх усунення, тому саме оцінка важливості діяльності внутрішнього аудиту є актуальною на даному етапі розвитку економіки.

Питання організації внутрішнього аудиту на підприємстві досліджували Коновченко І. В., Усач Б. Ф., Т. Каменська, Лагно Н. А., А. Сонин та багато інших діячів.

Метою дослідження є оцінка необхідності організації процесу внутрішнього аудиту на підприємствах в цілому та надання певних рекомендацій щодо організації даної діяльності.

Практика свідчить, що на сьогодні найкращим інструментом ринкових змін у комерційній діяльності є впровадження системи внутрішнього аудиту [1].

Робота фахівців внутрішнього аудиту в цьому напрямі полягає, насамперед, в уніфікації і стандартизації облікових процесів для правильного формування зведеної чи консолідованої зовнішньої і, перш за все, внутрішньої звітності. Крім того, фахівці служби відділу внутрішнього аудиту можуть залучатись як експерти при виникненні розбіжностей між головною компанією і підприємствами, що входять до її структури. Працівники бухгалтерських служб територіально відокремлених структурних підрозділів, дочірніх і залежних підприємств не завжди дотримуються єдиної методики ведення бухгалтерського, і особливо його підсистеми – управлінського, обліків. Унаслідок відсутності єдиного методологічного підходу одні й ті ж операції відображаються по-різному, що може стати причиною недостовірності консолідованої звітності. Недостовірність звітності, у свою чергу, не дає змоги керівництву оцінити реальне фінансове становище господарюючого суб'єкта в цілому і правильно визначити напрями його подальшого розвитку.

Згідно з визначенням, яке дає Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів, внутрішній аудит є діяльністю з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності підприємства. За результатами постійного проведення внутрішнього аудиторського контролю підприємство отримує змогу ефективно приймати адекватні управлінські рішення, завдяки чому має змогу досягти поставлених цілей, використовуючи систематизовані та послідовні підходи до оцінки й підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління [2].

Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує науку для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства [3].

Інтерес навколо внутрішнього аудиту в Україні з кожним роком поширюється, що зумовлено рядом факторів. По-перше, внутрішній аудит є потужним інструментом підвищення ефективності компанії. По-друге, низка корпоративних скандалів призвела до посилення законодавчих і нормативних вимог до стану внутрішнього контролю та достовірності фінансової звітності. По-третє, організація у компанії внутрішнього аудиту актуальна для власників-менеджерів компанії, які відходять від безпосереднього управління, концентруючись на функціях контролю та стратегічного управління і передаючи важелі керівництва професійним менеджерам. По-четверте, наявність у компанії ефективного корпоративного управління, одним з ланцюгів якого стає внутрішній аудит, є значним



позитивом для потенційних інвесторів і кредиторів, що підвищує інвестиційну привабливість компанії [4].

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди у процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам [3].

Створення служби внутрішнього аудиту дає змогу:

- 1) забезпечити ефективне функціонування, стабільність і відповідний визначеним цілям розвиток підприємства в умовах ринкової конкуренції;
- 2) зберігати і продуктивно використовувати ресурси та потенціал підприємства;
- 3) своєчасно виявляти і мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством;
- 4) сформувати адекватну сучасним умовам господарювання, які постійно змінюються, систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дасть змогу миттєво реагувати на зміни внутрішнього й зовнішнього середовищ та своєчасно адаптувати функціонування підприємства до цих змін [5].

Ефективність роботи служби внутрішнього аудиту визначається ступенем виконання поставлених перед нею мети і завдань, а також виконанням функцій, спрямованих на досягнення результатів:

- 1) превентивний ефект – запобігання можливих порушень і зловживань;
- 2) прямий кількісний ефект – сума виявлених порушень;
- 3) непрямий кількісний ефект – зниження вартості зовнішнього аудиту й витрат на інші види аудиторських робіт [6].

Але внутрішній аудит не є універсальним вирішенням усіх проблем підприємства. Наприклад, як згадує Т. Каменська [5], внутрішній аудит: не може ліквідувати або ідентифікувати всі випадки людських помилок або зловживань, але може мінімізувати і підвищити ймовірність їх швидко-го знаходження шляхом аудиту систем та процедур; не може проводити аудит кожного бізнес-процесу щороку, але може оптимізувати відбір напрямів діяльності, що перевіряються, шляхом проведення попередніх аналітичних процедур; не повинен розробляти процедури бізнес-процесів для підрозділів підприємства, бо це негативно впливатиме на незалежність внутрішнього аудиту, але може аналізувати процедури, розроблені іншими підрозділами, на відповідність їх ефективності в межах системи внутрішнього контролю підприємства.

Внутрішній аудит необхідний не тільки власникам, але й менеджменту компаній. Саме внутрішній аудит є об'єктивним джерелом інформації, що допомагає менеджеру по-новому, "не заліпленими очима" подивитися на речі й оцінити якість виконання прийнятих управлінських рішень.

Сучасний внутрішній аудит здатен і повинен виконувати різноманітні й масштабні завдання. По-перше, він оцінює систему внутрішнього контролю в частині достовірності інформації, дотримання законодавства, схоронності активів, ефективності й результативності діяльності окремих операційних і структурних підрозділів. По-друге, проводить аналіз й оцінку ефективності системи керування ризиками і пропонує методи зниження ризиків. По-третє, оцінює відповідність системи корпоративного управління компанії принципам корпоративного управління [2].

Основну увагу внутрішньому аудиту слід приділяти перевірці тих показників фінансово-господарської діяльності підприємства, які можуть позитивно вплинути на ефективність виробництва. Така перевірка має спрямовуватися на попередження (профілактику) відхилень від нормативно-правових актів чи зловживань. Важливо також ретельно дослідити ті господарські операції, які мають бути документально оформлені й своєчасно відображені в облікових регістрах та у фінансовій звітності [3].

Отже, внутрішній аудит контролює раціональне витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання законності господарських операцій, виявлення допущених зловживань чи порушень.

Таким чином, органи управління підприємства використовують послуги внутрішнього аудиту як додаткові ресурси, що допомагають їм здійснювати функції управління. Служба внутрішнього аудиту проникає у функції менеджменту, організаційну діяльність підприємства, забезпечує інформацією про якість управлінської діяльності, надає керівництву результати аналізу, фінансові прогнози щодо діяльності, яка перевіряється, рекомендації, поради, а також готує узагальнену інформацію про дійсне становище компанії, що дає можливість своєчасно внести корективи до діяльності підприємства та ліквідувати недоліки. Оцінка діяльності внутрішнього аудиту довела, що у власників та керівників підприємств може з'явитися важливий інструмент для підвищення ефективності бізнесу.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. – К. : АПУ, 2006. – 1144 с. 2. Сонин А. Зачем компании внутренний аудит / А. Сонин // Менеджмент и менеджер. – 2006. – № 7–8. – С. 21–26. 3. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. 4. Коновченко І. В. Внутрішній аудит в Україні / І. В. Коновченко // Аудитор України. – 2007. – № 1. – С. 24–25. 5. Каменська Т. Необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві / Т. Каменська // Вісник податкової служби в Україні. – 2009. – № 28. 6. Лагно Н. А. Организация внутреннего аудита в холдинговых компаниях / Н. А. Лагно // Научный вестник. Финансы, банки, инвестиции. – 2009. – № 2. – С. 56–57.

## ПРОБЛЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ ЯК ФОРМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Анотація. Розглянуто актуальні проблеми контролю якості аудиторських послуг в Україні та запропоновано основні напрями вирішення цієї проблеми.*

*Аннотация. Рассмотрены актуальные проблемы контроля качества аудиторских услуг в Украине и предложены основные направления решения данной проблемы.*

*Annotation. Actual problems of auditing services quality in Ukraine are studied and main ways to decision this problems are propose.*

*Ключові слова: аудит, контроль якості, політика, процедури контролю, моніторинг.*

Фінансовий контроль діяльності підприємств при ринкових відносинах і різних формах власності наповнюється іншим змістом, що призвело до появи нової перспективної форми фінансового контролю – аудиторського контролю. З огляду на те, що розвиток аудиторської діяльності в Україні відбувається в умовах становлення ринкового типу економіки, активного розширення зовнішньоекономічної діяльності, проходження інвестиційних процесів, вітчизняні підприємства звертаються до аудиторських фірм з проханням провести аудит, отримати консультацію, забезпечити ведення бухгалтерського обліку підприємства, підготовки інформації про фінансово-господарський стан економічного суб'єкта та іншими роботами. Відповідно необхідність аудиторського контролю зростає. Звідси постає питання щодо ефективності аудиторських послуг та надання достовірного аудиторського висновку. Саме тому проблема забезпечення контролю належної якості аудиторських послуг на сьогоднішній день є актуальною.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми якості аудиту зробили провідні вчені-економісти: вітчизняні – Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Грінько А. П., Кірейцев Г. Г., Кужельний М. В., Кузьмінський А. М., Лінник В. Г., Огійчук Н. Ф., Пушкар М. С., Сопко В. В., Сук Л. К., Янчева Л. М.; зарубіжні – Палій В. Ф., Соколов Я. В., Шеремет А. Д. та ін.

Важливою передумовою становлення аудиторської діяльності є організація незалежного контролю якості надання аудиторських послуг, а також належного, справедливого й ефективного суспільного контролю за цією професією. Мета такого контролю – забезпечити впевненість користувачів аудиторських послуг у тому, що аудитори неухильно дотримуються стандартів при проведенні перевірок. Підвищення якості вітчизняного аудиту та посилення конкурентоспроможності українських аудиторських фірм повинно становити ключову основу розвитку аудиторської діяльності в Україні. Метою статті є дослідження контролю якості аудиторських послуг в Україні та визначення основних напрямів удосконалення.

В Україні система контролю якості аудиторських послуг формується Аудиторською палатою України, яка організовує: проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості; моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності; застосування додаткових процедур щодо забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю; інформування суспільства про функціонування систем контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Упровадження аудиторськими фірмами та аудиторами систем контролю якості аудиторських послуг в Україні повинно здійснюватися відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" [1], Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики [2], а також Положень з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1, що визначає доцільність систематизації його певних організаційних аспектів [3].

Система контролю якості аудиторської фірми має охоплювати політику та процедури контролю якості. Політика контролю якості – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних фірмою під час здійснення контролю якості аудиторських послуг. Процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснює аудиторська фірма для упровадження політики контролю якості та моніторингу системи контролю якості. Ця політика і процедури повинні визначатись до кожного з таких взаємозалежних елементів системи контролю якості: відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі; етичні вимоги; людські ресурси; виконання завдання; моніторинг.

В умовах розвитку аудиту доцільно забезпечити не лише високу якість аудиторських послуг, а й постійне зростання якості. Для нормального функціонування ринку аудиторських послуг повинна бути створена система забезпечення якості, яка розглядається як реалізація сукупності елементів регулювання аудиторської діяльності: системи аудиторських стандартів, зовнішнього та внутрішнього контролю якості, сертифікації і підвищення кваліфікації аудиторів, дозволу на зайняття діяльністю, нормативно-правового регулювання [4].

З метою забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства у наданні якісних аудиторських послуг АПУ розроблено Концептуальну основу контролю аудиторської діяльності в Україні [5].



Контроль якості аудиторських послуг в Україні поділяється на зовнішній та внутрішній.

Зовнішній контроль якості аудиту здійснюють з боку: Спілки аудиторів України, при якій створено Комісію з контролю за дотриманням вимог стандартів та етики; Аудиторської палати України, при якій створено Комісію з контролю якості. Крім того, до перевірок можуть залучатися окремі аудиторські фірми, які отримали акредитацію в АПУ.

Внутрішній контроль є процесом, який організовує і здійснює керівництво аудиторської фірми для того, щоб забезпечити впевненість у досягненні цілей з погляду надійності фінансової (бухгалтерської) звітності, ефективного використання ресурсів, а також відповідності діяльності чинним нормативно-правовим актам.

Нормативно-правовим забезпеченням для створення та функціонування внутрішньофірмової системи контролю якості за наданими послугами є Міжнародний стандарт аудиту 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації" та Міжнародний стандарт контролю якості № 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги".

У сучасних умовах трансформування національної системи аудиту відповідно до міжнародних стандартів одним із важливих і, мабуть, основних завдань є питання організації та функціонування системи контролю якості для фірм та аудиторів, які здійснюють аудиторську діяльність.

У першу чергу, це пов'язано з такими чинниками: прямою залежністю прийняття управлінських рішень від якості, правдивості, об'єктивності та достовірності розкриття аудитором економічної інформації; низькою конкурентоспроможністю вітчизняних аудиторів та залежністю від побудови системи рейтингу Аудиторською палатою і якісної оцінки їх послуг на міжнародному рівні.

У результаті проведеного дослідження, посилаючись на роботи Бутинця Ф. Ф., Макеева О. А., Білухи М. Т., Голова С. Ф., можемо зробити висновок, що, незважаючи на високий рівень контролю за аудиторською діяльністю в Україні, маємо досить низьку якість аудиторських послуг, у багатьох випадках відсутнє висловлення незалежної думки фахівця щодо достовірності інформації, яка міститься у фінансовій звітності, а також недотримання основних принципів аудиту: незалежність, об'єктивність, конфіденційність, професіоналізм.

Контроль якості аудиторських послуг потребує вдосконалення в таких аспектах: гармонізація законодавчо-нормативної бази з відповідними міжнародними стандартами; удосконалення законодавчо-нормативної бази щодо регулювання чинної системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг; урахування позитивного досвіду країн Євросоюзу та ініціативне створення мінімальних вимог щодо забезпечення якості аудиту в Україні; розробка й удосконалення внутрішньофірмових стандартів контролю якості.

Отже, вирішення поставлених питань підвищить якість вітчизняного аудиту та посилить конкурентоспроможність українських аудиторських фірм на ринку аудиторських послуг.

*Наук. керієн. Самородова Н. М.*

**Література:** 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" № 140-V (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. – К. : ТОВ "ІАМЦАУ" Статус", 2006. – 221 с. 3 Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг І "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг", затверджене рішенням Аудиторської палати України № 182/4 від 27.09.2007 року [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу : [www.www.sau – aru.org.ua](http://www.www.sau – aru.org.ua). 4. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., переробл. та доп. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 672 с. 5. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України № 182/3 від 27.09.2007 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.sau – aru.org.ua](http://www.sau – aru.org.ua). 6. Макеева О. Нагляд за професією аудитора в Україні / О. Макеева // Аудиторська палата України. Публікації з питань теорії і практики аудиту. – 2009. – С. 32.

---

**Остапенко І. І.**

УДК 657.6:331.21

## **ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ**

*Анотація. Рассмотрена организация аудита расчетов оплаты труда в современных условиях, способы улучшения аудита путем компьютеризации.*

*Анотація. Розглянуто організацію аудиту розрахунків з оплати праці в сучасних умовах, способи удосконалення аудиту шляхом комп'ютеризації.*

*Annotation. The organization of the audit settlement of wages now days and ways to improve audit through computerization are studied.*

*Ключові слова: аудит, планування аудиту, аудиторський ризик.*

У процесі становлення ринкової економіки в Україні аудиторська діяльність отримує все більшого розвитку. Підприємства замовляють не тільки послуги щодо проведення обов'язкового аудиту, але й перевірки окремих видів діяльності, типів операцій, стану розрахунків та ін. Одним з найбільш актуальних та суперечливих є аудит розрахунків з оплати праці. Цей вид аудиту досить складний, бо потребує значних трудових витрат і передбачає постійне ведення роботи, направленої на максимальне скорочення часу перевірки без зниження при цьому якості. Проблема розвитку аудиту присвячено досить велику кількість наукових праць відомих вітчизняних і зарубіжних вчених, таких, як: Р. Адамс, Н. Баришніков, М. Білуха, А. Богомолів, Г. Давидов, Н. Дорош, С. Єгорова, В. Савченко та багато інших. У зв'язку з цим обрана тема є досить актуальною на сьогодні.

Метою даного дослідження є теоретичне вивчення організації аудиту розрахунків з оплати праці та пошук шляхів підвищення ефективності обраного напрямку дослідження. Для цього були розглянуті й проаналізовані різні види комп'ютерних програм. У статті були використані загальнонаукові методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції, абстрагування.

Для досягнення визначеної мети у процесі проведення дослідження були поставлені й вирішені такі завдання:

аналіз основних етапів планування аудиту;

розробка алгоритму проведення аудиторської перевірки за обраною темою вищезазначеного об'єкта дослідження;

обґрунтування напрямів підвищення ефективності обраної теми дослідження.

Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці й заробітної плати є трудомістким, потребує уваги й сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу [1, с. 254].

Для досягнення мети виконання поставлених завдань аудитор необхідно мати достатньо інформації. Для отримання даних та їх перевірки аудитор слід керуватися інформаційними та нормативно-правовими документами. Автором представлена та доповнена інформація у вигляді таблиці.

Таблиця

#### Джерела аудиту розрахунків з оплати праці

Область аудиту	Джерела інформації	Законодавчо-нормативні акти
1	2	3
Первинні документи з обліку праці та її оплати	Наказ про облікову політику; графік документообороту; первинні документи з обліку праці (накази, трудові угоди, контракти, особові картки, наряди, рапорти), табель обліку робочого часу	Кодекс законів про працю; П(с)БО 1, 2; Закон України "Про колективні договори та угоди"
Зобов'язання з оплати праці	Розрахунково-платіжна відомість (форма № П-49), розрахункова відомість (форма № П-51); накопичувальні картки; бухгалтерські довідки; реєстри; відомості; Головна книга, Фінансова звітність (форми 1, 2, 3)	Кодекс законів про працю; П(с)БО 1, 2, 4; Закон України "Про оплату праці"; Закон України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування"; Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття"; Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності"; Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб"; Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням"

1	2	3
Розрахунки з виплат робітникам	Розрахунково-платіжна відомість; реєстр депонованої заробітної плати; реєстр авансових виплат; журнал 1; оборотна відомість по рахунку 66	Кодекс законів про працю; П(с)БО 1, 2, 4; Закон України "Про оплату праці"; Закон України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування"; Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття"; Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності"; Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб"; Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням"; Порядок оплати п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації; Закон України "Про відпустки"
Оплати праці та стимулювання	Колективний договір; положення про оплату праці; положення про преміювання; особисті картки; реєстр авансових виплат	Закон України "Про колективні договори та угоди"; Закон України "Про оплату праці"; Закон України "Про охорону праці"; КЗпП
Трудова дисципліна й дотримання трудового законодавства	Колективний договір; таблиць обліку робочого часу; графік змінності; положення про робочий час; особисті картки	КЗпП; Закон України "Про колективні договори та угоди"; Закон України "Про оплату праці"; Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат із загальнообов'язкового державного соціального страхування; Порядок оплати п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації

Перевірку необхідно розпочинати з планування, що є невід'ємною фазою аудиту.

Планування аудиту – це розробка загальної стратегії виконання завдань, детальний підхід до очікуваного характеру, термінів і масштабів аудиторської перевірки і плану аудиту для зменшення аудиторського ризику стосовно допустимого низького рівня [2, с. 120].

Для розробки ефективного підходу до перевірки на етапі планування необхідно розробити й документально оформити загальний план і програму аудиту, а також оцінити аудиторський ризик.

При аудиті оплати праці необхідно установити особливу роль аналітичних процедур, застосування яких на різних етапах аудиту буде залежати від мети та масштабів перевірки.

На кожному етапі перевірки аудиту слід застосовувати різні методи й прийоми. Методика, що обирається аудитором для проведення перевірки, повинна забезпечити об'єктивність, що дозволить здійснити глибоке вивчення даних з метою встановлення їх достовірності [3, с. 256].

Зміцнення позицій аудиту в Україні, його наближення до міжнародних традицій аудиту та принципів вимагає актуалізації здатності та ефективності використання новітніх технологій організації аудиту на основі використання персональних комп'ютерів. Тому застосування новітніх комп'ютерних програм при здійсненні аудиту розрахунків з заробітної плати значно спростить та вдосконалив даний вид перевірки [4].

Існує велика кількість аудиторських програм, що дозволяють здійснювати аудиторську перевірку як окремих сфер діяльності підприємства (наприклад, як у нашому випадку, аудит заробітної плати), так і в цілому. Слід зазначити, що невідповідностей у програмних продуктах для аудиту є чимало, хоча і не можна заперечувати збільшення рівня їх якості за останні роки [4].

Аудит розрахунків з оплати праці повинен бути об'єктом постійної уваги аудиторів і наукових працівників, що пов'язано з високою трудомісткістю перевірок, змінами у трудовому та податковому законодавстві, широкою варіативністю організації системи оплати праці. Методика аудиту повинна оновлюватись для розробки більш ефективного підходу до перевірки і забезпе-

чувати можливість проведення політики регулювання й управління оплатою та продуктивністю праці. Тому автором була запропонована таблиця, де наведено узагальнення джерел аудиту розрахунків з оплати праці.

Наук. керівн. Мултанівська Т. В.

**Література:** 1. Петрик Е. Аудит расчетов по оплате труда и другим выплатам работникам: требования к организации и методике / Е. Петрик, Н. Шульга. // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 12. – С. 47–54. 2. Савченко В. Я. Аудит : навч. посібник / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2005. – С. 254–260. 3. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2006. – С. 255–262. 4. Бойко Н. М. Порівняльна оцінка та вибір програмних продуктів аудиту [Електронний ресурс] / Н. М. Бойко. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/>. 5. Мултанівська Т. Аудит у схемах і таблицях / Т. Мултанівська, М. Горяєва ; ред. Я. Кавторєва. – Харків : Фактор, 2009. – 336 с.

УДК 657.6

Сулейманова А. Ш.

## ОСОБЕННОСТИ ВНЕДРЕНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

*Аннотация. Рассмотрена методика аудита эффективности как новая форма государственного контроля в Украине.*

*Анотация. Розглянуто методику аудиту ефективності як нової форми державного контролю в Україні.*

*Annotation. The method of auditing efficiency as a new form of state control in Ukraine are described.*

*Ключевые слова: аудит эффективности, государственный финансовый контроль, бюджетная система.*

В последние годы, с переходом отечественной экономики на рыночные условия хозяйствования, появилась необходимость в оценке эффективности управления государственными ресурсами, которая, соответственно, должна привести к модернизации государственного финансового контроля и направить его на проведение подробного комплексного анализа системы государственного управления. То есть речь идет о так называемом аудите эффективности.

Научную базу исследования процессов развития отечественного независимого аудита составляют многочисленные труды известных отечественных ученых, таких, как: Билуха М. Т., Бондар В. П., Голов С. Ф., Давидов Г. М., Дорош Н. И., Петрик О. А., Редько А. Ю., Савченко В. Я., Солко В. В., Усач Б. Ф. и др. Однако вопросы методики аудита эффективности не нашли должного отражения в их публикациях ввиду своей новизны для Украины. Потому тема данной публикации является актуальной.

Цель статьи – анализ теоретических, методологических и нормативно-правовых основ аудита эффективности как новой формы государственного финансового контроля в Украине.

Задачи статьи: изучить причины необходимости аудита эффективности; раскрыть сущность аудита эффективности; проанализировать нормативно-правовые основы аудита эффективности в Украине.

Аудит эффективности предусматривает контроль за соблюдением принципов экономичности, эффективности и результативности во время осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Целью самого аудита эффективности является:

оценка полноты достижения запланированных целей, выявление проблем в выполнении бюджетной программы и разработка предложений по повышению эффективности использования государственных ресурсов;

оценка выполнения заданных параметров программы – сравнение результативных отчетных показателей выполнения программы с заданными параметрами;

выявление упущений и недостатков организационного, нормативно-правового и финансового характера, препятствующих своевременному и полному выполнению бюджетной программы;

определение уровня воздействия выявленных упущений и недостатков на качество выполнения бюджетной программы (эффективность использования государственных ресурсов);

разработка предложений по совершенствованию организации выполнения бюджетной программы, выводов о целесообразности ее дальнейшей реализации с привлечением оптимального (или дополнительного) объема государственных ресурсов либо приостановлением;



подготовка предложений для пользователей аудиторского отчета относительно путей (форм, средств) более рационального и эффективного использования государственных ресурсов [1].

Методика аудита эффективности заключается в:

анализе нормативно-правовых актов, плановых расчетов и объяснительных записок к ним, методических документов, изданий и публикаций о сфере деятельности, выбранной для исследования; анализе результатов ранее проведенных ревизий и проверок, с помощью которых можно сделать выводы об объективных и субъективных причинах возникновения или существования проблемы аудита; анализе показателей статистической, финансовой и оперативной отчетности; обследовании производственных помещений, хронометраже затрат рабочего времени [2].

Следовательно особенностями аудита эффективности является:

комплексная оценка эффективности расходов и принятия бюджетных решений, включающая использование широкой, вариантной и адаптированной к объекту контроля системы количественных и качественных показателей;

выбор критерия оценки достижения результатов на основе экспертных оценок внутренних и внешних по отношению к объекту контроля выгод и эффектов, приоритет определяется социальными критериями эффективности;

выделение нескольких уровней контроля и оценки: от общего к частному (общественная значимость, макроэкономический эффект, социальные выгоды и предпочтения, мультипликационные последствия или результаты, оценка управленческой деятельности, финансовый результат и др.);

гибкость системы контроля как с точки зрения выбора его объектов, так и методов и способов принятия решений в ходе контрольного мероприятия; демократичность в выводах и интерпретации результатов, снижение до минимума субъективизма анализа путем привлечения к контрольно-аналитической работе специалистов различных направлений;

разнообразие исследовательских и оценочных методов, отсутствие узких рамок при анализе контролируемого объекта: использование нормативного, результативного, аналитического подхода, возможности использования широкого инструментария программного, организационного и управленческого элементов аудита.

Таким образом, аудит эффективности широко востребован в рамках любой бюджетной системы, которая ориентирована не просто на освоение государственных средств, а и на достижение конкретного результата. Для такой системы характерна прямая увязка ресурсного обеспечения бюджетных организаций с итогами их деятельности, где аудит эффективности должен быть нацелен на разработку конкретных рекомендаций по совершенствованию и реализации программ деятельности проверяемых объектов, направленных на повышение эффективности использования ими государственных средств.

*Научн. рук. Аблязова С. А.*

**Литература:** 1. Рубан Н. Н. Впроваджуємо нову форму контролю / Н. Н. Рубан // Фінансовий контроль. – 2003. – № 3(16). – С. 40–42. 2. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2(15). – С. 9–14.

---

**Сулейманова Е. Р.**

УДК 657.631

## **МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ**

*Анотація. Розглянуто актуальні питання вдосконалення організаційно-методичних аспектів аудиту формування фінансових результатів та їх складових – доходів та витрат підприємств; досліджено методику аудиторської перевірки доходів, витрат і фінансових результатів; розроблено пропозиції щодо вдосконалення методики аудиту фінансових результатів.*

*Аннотация. Рассмотрены актуальные вопросы совершенствования организационно-методических аспектов аудита формирования финансовых результатов и их компонентов – доходов и расходов; исследована методика аудиторской проверки доходов, расходов и финансовых результатов; разработаны предложения по усовершенствованию методов аудита финансовых результатов.*

---

© Сулейманова Е. Р., 2011

*Annotation. The pressing questions of perfection of organizationally-methodical aspects of financial results forming audit and their components – profits and charges – are examined, methodology of public accountant verification of profits, charges and financial results is investigated, suggestions on the improvement of methods of audit of financial results are worked out.*

*Ключові слова: прибуток, фінансові результати, бухгалтерський облік, аудит.*

В умовах глобалізації економіки актуальними є питання стандартизації та гармонізації обліку й аудиту в цілому і вдосконалення методики аудиту фінансових результатів зокрема.

Останнім часом у спеціалізованій літературі та на практиці питанням організації і підготовки до аудиту приділяється основна увага, проте методика аудиту фінансової звітності сьогодні залишається недостатньо розробленою. Від повноти і наукової обґрунтованості методики залежить практичне застосування, обґрунтування видів аудиту, терміни їх проведення і в цілому ефективність аудиторської роботи. Пріоритетне місце в наукових працях з аудиту відведено методиці аудиту об'єктів бухгалтерського обліку, однак питання загальної методики вивчення фінансової звітності висвітлено недостатньо.

*Метою дослідження* є виявлення підходів щодо побудови методики аудиту фінансової звітності в науковій та навчально-практичній літературі та розробка пропозицій щодо вдосконалення етапів аудиту фінансової звітності, а також їх документального оформлення.

Методична стадія є найменш розробленою в усій технології аудиту. Питання методики аудиту фінансової звітності в наукових працях розглядали вітчизняні дослідники: Костирко Р. О. [1], Костюк Г. І. [2], Юр'єва О. А., Редько О. Ю., Свідерський Д. С. [3], Петрик О. А., Мамишев А. В. [4], Рудницький В. С. та ін.

Необхідність складання звітності на сучасному етапі розвитку господарських відносин в Україні визначається потребами в інформації про результати діяльності та фінансовий стан різних учасників господарського життя країни. Таку інформацію можна отримати за допомогою аналізу показників фінансової звітності, які надають загальну характеристику фінансово-майнового стану юридичної особи [1].

Дослідження фінансової звітності складається з таких етапів:

Етап I. Перевірка фінансової звітності за формою: повнота заповнення реквізитів та граф звітності; правильність показників на початку звітного періоду; дотримання строків і термінів подання фінансової звітності.

Етап II. Перевірка правильності складання кожної з форм звітності: арифметична перевірка кожної з форм; вивчення правильності ведення обліку; перевірка відповідності показників звітності даним бухгалтерського обліку.

Етап III. Перевірка узгодженості показників форм фінансової звітності.

Розпочати дослідження звітності аудитор повинен із визначення відповідності форм звітності затвердженим нормативними документами формам і складання усіх типових форм.

На початковому етапі звітні форми перевіряються щодо:

правильності заповнення їх адресної частини. Встановлюється зазначення повної назви підприємства, виду діяльності відповідно до Статуту;

повноти заповнення реквізитів і показників рядків та граф звітності, чи у правильних одиницях виміру.

Аудит за змістом слід розпочинати з перевірки відповідності даних статей форм звітності на початок звітного періоду даним цих форм на кінець попереднього звітного періоду. Наступною за описаною є безпосередня перевірка відповідності показників даних бухгалтерського обліку та інших документів підприємства.

Перш за все, перевіряється тотожність відображеної у звітності величини статутного капіталу даним засновницьких документів. У процесі вивчення аудитором засновницьких документів необхідно також визначити, чи відповідають відображені у звітності види господарських засобів і джерел їх утворення передбаченому в установчих документах виду (чи видам) діяльності підприємства.

Аудитор, установлюючи достовірність звітності, порівнює дані бухгалтерського обліку та інших документів підприємства та показники звітності, використовуючи такий прийом документального контролю, як взаємна перевірка [2].

При перевірці правильності показників дебіторської та кредиторської заборгованостей особлива увага приділяється реальності сум статей звітності за розрахунками з фінансовими, податковими органами, установами банків тощо.

Ще одним об'єктом дослідження аудитора при встановленні достовірності показників звітності є точність та об'єктивність бухгалтерського обліку результатів переоцінки майна; правильності класифікації активів і пасивів, їх розподілу на категорії, види, підвиди.

Наступним етапом аудиту фінансової звітності є перевірка ув'язки показників різних форм фінансової звітності за один і той же звітний період. При проведенні аудиту фінансової звітності спочатку необхідно здійснювати перевірку достовірності відповідних показників звітності на підставі їх порівняння з даними синтетичних реєстрів бухгалтерського обліку, а вже потім – ув'язку показників окремих форм фінансової звітності між собою [3].



При дослідженні відповідності форм звітності аудиторю потрібно використовувати як загальнонаукові, так і спеціальні методи дослідження: логічне мислення в поєднанні з методом порівняння, прийомами документального контролю, методами економічного аналізу.

Перевіряючи фінансову звітність клієнта, аудитор має підтверджувати показники, відображені у фінансовій звітності фактичною наявністю, оскільки для складання аудиторського висновку потрібно подати достовірну, точну інформацію [4].

Пріоритетне місце в наукових працях з аудиту відведено методиці аудиту об'єктів бухгалтерського обліку, однак питання загальної методики вивчення звітності висвітлено недостатньо.

Ступінь достовірності фінансової звітності вивчається за допомогою таких прийомів і способів: загальнонаукових, розрахунково-аналітичних, методичних прийомів документального та фактичного контролю.

Запропоновано загальну послідовність дій аудитора при дослідженні звітності з метою її підтвердження, яка полягає у: визначенні відповідності форм звітності затвердженим нормативними документами формам; вивченні правильності заповнення їх адресної частини, граф "на початок періоду", "за звітний період" форм звітності; дотримання установлених законодавством термінів подання фінансової звітності; арифметичній перевірці форм звітності, перевірці звітності з точки зору якості її змісту; перевірці дотримання підприємством принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачених для складання та подання фінансової звітності підприємства; перевірці показників даних бухгалтерського обліку та інших документів підприємства; перевірці ув'язки показників різних форм фінансової звітності за один і той же звітний період; підтвердженні показників, відображених у фінансовій звітності фактичною наявністю.

Перспективою подальших досліджень є розробка методик аудиту фінансової звітності залежної від виду аудиту та обставин, що спричиняють проведення аудиту.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Костирко Р. О. Удосконалення аудиту фінансової звітності акціонерних товариств : монографія / Р. О. Костирко. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2003. – 300 с. 2. Костюк Г. И. Проверка бухгалтерской отчетности аудитором / Г. И. Костюк // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 4. – С. 49–58. 3. Свідерський Д. С. Аудит витрат підприємства як складова контролю показників звітності / Д. С. Свідерський // Фінанси, облік і аудит. – 2009. – № 13. 4. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування / А. В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2. – С. 54–60.

---

**Сємаков О. О.**

УДК 657.6-051

## ШЛЯХИ ДОСЯГНЕННЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ АУДИТОРА

*Анотація. Визначено поняття "незалежність аудитора", розглянуто законодавчі норми, регулюючі незалежність аудитора в Україні.*

*Аннотация. Определено понятие "независимость аудитора", рассмотрены законодательные нормы, регулирующие независимость аудитора в Украине.*

*Annotation The notion of auditors independence is defined, legislative norms that regulate the auditors independence in the Ukraine are considered.*

*Ключові слова: незалежність, аудитор, аудит, фінансова звітність, суб'єкт господарювання, зацікавленість.*

Досліджувана тема є актуальною, оскільки поняття "незалежність аудиторського контролю" є відмінною ознакою даного виду контролю від інших (державного контролю, внутрішнього контролю). В даний час в Україні, коли дані фінансової звітності багатьох підприємств не відповідають дійсності, є необхідним функціонування незалежного аудиторського контролю, що і припускає досягнення аудиторами незалежності.

При написанні роботи була розглянута нормативно-правова база і наукові праці Ерофєєвої В. А., Пискуніва В. А., Бітюкової Т. А. [1], Бурцева В. [2], Дмітренко І. Н. [3], Шульмана М. [4], Белухи Н. Т. з досліджуваної теми.

Мета дослідження – розглянути можливі шляхи досягнення незалежності аудитора і запропонувати заходи щодо їх упровадження в Україні.

---

© Сємаков О. О., 2011

Завдання, виконані при написанні роботи:  
визначення поняття "незалежність аудитора";  
розгляд нормативно-правового регулювання питань досягнення незалежності аудитора в Україні;

оцінка ступеня дослідженості даної теми в наукових роботах;  
пропозиція шляхів досягнення незалежності аудитора в діяльності українських аудиторських фірм.

При дослідженні використовувалися такі загальнонаукові методи: аналіз, синтез, узагальнення, абстрагування, індукція, дедукція, порівняння.

Незалежність аудитора – один із принципів аудиту, що полягає в обов'язковій відсутності при формуванні думки аудитора його фінансової, майнової, спорідненої або якої-небудь іншої зацікавленості щодо економічного суб'єкта, що перевіряється, перевищуючи договірні відносини на здійснення аудиторських послуг, а також якої-небудь залежності від третьої сторони: власників або керівників аудиторської організації, у якій працює аудитор.

У висновку, або іншому документі, складеному в результаті зроблених професійних послуг, аудитор зобов'язаний свідомо і без яких-небудь застережень заявити про свою незалежність відносно клієнта як за формальними, так і за фактичними обставинами.

Вимоги до аудитора в частині забезпечення незалежності і визначальних її критеріїв регламентуються нормативною базою аудиторської діяльності: Законом України "Про аудиторську діяльність" від 03.04.93 р. № 3125-XII [5], Міжнародними стандартами аудиту (МСА 220), які прийняті в Україні в якості національних.

Положення щодо незалежності аудиторів повинне міститися у внутрішньофірмових стандартах аудиту кожної аудиторської фірми.

Поняття "незалежність аудитора" зустрічається у визначенні аудиту, наведеному в статті 3 Закону України від 03.04.93 № 3125-XII "Про аудиторську діяльність": "Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність у всіх істотних аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів".

У даній статті також вказано, що аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторською фірмою, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Умови, при яких забороняється проведення аудиту (стаття 12 Закону України від 03.04.93 № 3125-XII "Про аудиторську діяльність"):

- 1) аудитором, який має прями сімейні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 2) аудитором, який має особисті майнові інтереси суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 3) аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 4) аудитором – співробітником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 5) аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії або представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- 6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідних для якісного виконання такої послуги часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації, і ступінь відповідальності аудитора;
- 7) аудитором в інших випадках, при яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Членам адміністративних, керівних і контролюючих органів аудиторської фірми, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторської фірми, забороняється втручатися в практичне виконання аудиту способом, який порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит (відповідно до статті 12 Закону України від 03.04.93 № 3125-XII "Про аудиторську діяльність").

Аудитори не повинні залежати від підприємства, що перевіряється, таким чином:

- фінансово (матеріально);
- споріднено (не полягати в спорідненості з особами, що несуть відповідальність за організацію і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності);
- не обіймати на підприємстві посаду, пов'язану з відповідальністю за організацію і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Дмитренко І. Н. у своїй статті розглядає потенційні загрози незалежності аудитора, до яких він відносить такі:

- 1) "загроза особистій зацікавленості" – виникає, коли аудитор або аудиторська фірма має можливість отримати які-небудь вигоди від наявності фінансової зацікавленості на підприємстві-клієнті;
- 2) "загроза заступництва" – можлива, коли аудитор або аудиторська фірма відстоює позицію підприємства-клієнта в такому ступені, що це може негативно вплинути на об'єктивність думки аудитора;
- 3) "загроза тісного знайомства" – виникає, коли через тісні ділові відносини з підприємством-клієнтом, його наглядовою радою, посадовими особами, або персоналом аудиторська фірма або аудитор починають із зайвою симпатією відноситися до інтересів підприємства-клієнта;
- 4) "загроза шантажу" – настає, коли з'являється можливість шляхом фактичних або можливих погроз з боку наглядової ради, посадових осіб або персоналу підприємства-клієнта не дати аудиторіві виконати свої зобов'язання з необхідним професійним скептицизмом.



У цілому за наслідками проведеного дослідження наукових робіт можна зробити висновок про достатню дослідженість даної проблеми в науковій літературі і про її коректне віддзеркалення в нормативно-правових актах. У Законі України від 03.04.93 № 3125-XII "Про аудиторську діяльність" представлений достатньо повний перелік умов, при яких аудитор (аудиторська фірма) не мають права проводити аудиторську перевірку. Але при цьому цей Закон необхідно доповнити визначенням поняття "незалежність аудитора", розписати норму закону, згідно з якою "аудиторові забороняється проведення перевірки в інших випадках, при яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності". Також у Закон необхідно додати пункт про те, що незалежність аудитора порушується при визначенні клієнтом розміру винагороди залежно від думки, яку аудитор висловить за її результатами. Окремо в Законі необхідно вказати вплив на незалежність аудитора "загрози тісного знайомства". У цих напрямках необхідно також проводити додаткові наукові дослідження.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Ерофєєва В. А. Аудит : конспект лекцій [Електронний ресурс] / В. А. Ерофєєва. – Режим доступу : <http://lib.rus.ec/b/204715/read>. 2. Бурцев В. Організація внутрішнього аудиту в компанії / Бурцев В. // Фінансовий ринок України. – 2007. – № 2. – С. 25–30. 3. Дмітренко І. Н. Правове і регламентне забезпечення незалежності аудиторів / І. Н. Дмітренко // Аудитор України. – 2007. – № 8. – С. 12–16. 4. Шульман М. К. Проблеми практичної реалізації принципу незалежності в діяльності аудитора / М. К. Шульман // Аудитор України. – 2007. – № 14. – С. 23–25. 5. Закон України від 03.04.93 р. №3125-XII "Про аудиторську діяльність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

---

**Токарева О. О.**

УДК 368.8:657.6-051

## **НЕОБХІДНІСТЬ УВЕДЕННЯ ОБОВ'ЯЗКОВОГО СТРАХУВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

*Анотація. Розглянуто сутність, проблеми та шляхи вдосконалення страхування відповідальності аудиторської діяльності, а також аналіз нормативно-правової бази стосовно страхування професійної відповідальності аудиторів в Україні.*

*Анотация. Рассмотрены сущность, проблемы и методы усовершенствования страхования ответственности аудиторской деятельности, а также анализ нормативно-правовой базы относительно страхования профессиональной ответственности аудиторов в Украине.*

*Annotation. The essence, problems and the methods of the perfection of the insurance of the responsibility of auditing activity, as well as the analysis of the normative-legal basis relatively of insurance of professional responsibility auditors in Ukraine, are considered.*

*Ключові слова: страхування професійної відповідальності, професійна діяльність, інфраструктура ринкової економіки, аудиторський ризик, реєстр аудиторських фірм.*

Більшість видів страхування відповідальності при наданні професійних послуг в Україні перебуває ще на етапі свого становлення. Згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" можна визначити поняття страхування аудиторської відповідальності, це, насамперед, відповідальність, яка покликана захистити майнові інтереси страхувальника, пов'язані з його обов'язком відшкодувати шкоду, заподіяну третім особам під час здійснення професійної діяльності, й водночас захищає інтереси третіх осіб [1]. Поява такого виду страхування на страховому ринку України зумовлена деякими причинами. Основна причина – відсутність дієвого механізму компенсації шкоди потерпілим, заподіяної майну або здоров'ю особами, які займаються професійною діяльністю. До категорії цих осіб належать такі професії як: юристи (адвокати, нотаріуси), лікарі, аудитори, ріелтери [2], брокери, експерти (оцінювачі [3], реєстратори, проектувальники, охоронці, інженери, архітектори та ін. Актуальність цієї теми обумовлена тим, що внаслідок недооцінки ролі та значення страхування відповідальності аудиторської діяльності воно залишається найменш

---

© Токарева О. О., 2011

дослідженою галуззю страхування. Разом з тим, зважаючи на збільшення кількості випадків заподіяння майнової шкоди та необхідність пошуку фінансових джерел компенсації випадкових економічних збитків, розвиток страхування відповідальності аудиторської діяльності є вкрай важливим для України. Проблема, котрі пов'язані з призначенням та сутністю страхування професійної відповідальності, а також виділенням окремих рис даного виду страхування, не було достатньо приділено уваги вченими, які у своїх публікаціях спробували більш детально дослідити інститут страхування професійної відповідальності аудитора та інших суб'єктів. Особливо треба відзначити дослідження І. Волкова, Е. Смірнова, Г. Черепанова та ін. Зважаючи на це, як з практичного, так і з теоретичного погляду, здійснення страхування професійної відповідальності аудитора та інших суб'єктів викликає безліч дискусій.

Метою даної роботи є теоретичне дослідження сучасного стану страхування відповідальності аудиторської діяльності в Україні, а також розгляд особливості правового регулювання цивільно-правових відносин нормами національного права. Для вирішення основної мети треба вирішити ряд завдань, які є основою для формулювання деяких пропозицій щодо вдосконалення структури страхування відповідальності аудиторської діяльності, доцільно проаналізувати нормативно-правову базу стосовно страхування професійної відповідальності аудиторів в Україні, а також надати перелік рекомендацій з приводу реформування нормативно-правової бази в аспекті страхування ризиків аудиторської діяльності.

На даний момент аудит в Україні набув виражених ознак невід'ємного елементу інфраструктури ринкової економіки. Діяльність Спілки аудиторів України і Аудиторської палати України спрямована на удосконалення нормативного регулювання аудиторської діяльності та на її подальший розвиток. Проте ці заходи, що розробляються цими органами, не повністю вирішують проблеми у сфері аудиту, не мають системний характер, а рішення, які приймаються в ході їхньої розробки, не завжди знаходять практичну реалізацію. Формування єдиної системи аудиту в Україні не завершено і потребує удосконалення методологічних та організаційних засад, а також нормативного регулювання.

У Законі України "Про аудиторську діяльність" можна доцільно зауважити те, що відсутні такі важливі положення регулювання, як страхування ризиків аудиторської діяльності, яке на достатньому рівні широко використовується у світовій практиці.

Особливого значення на сучасному етапі для підвищення статусу вітчизняного аудиту набуває страхування професійної відповідальності аудиторів, яке пов'язане з тим, що має можливість пред'явлення претензій особам за наслідки помилок, допущених аудитором при виконанні професійних обов'язків. Даний аргумент становить один з видів захисту відповідальності професійної діяльності, який передбачений ст. 4 Закону України "Про страхування" [4], пов'язаний з відшкодуванням збитку, заподіяного страхувальником юридичній або фізичній особі. Аудиторський ризик – це ризик, який приймає на себе аудитор, надаючи висновок про повну достовірність даних фінансової звітності.

Головною особливістю аудиторського ризику є те, що на нього впливає ризик виробничо-фінансової діяльності, тобто ризик системи бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарчого контролю, ризик невиявлених помилок аудитора, підприємницький ризик, ризик інформаційного забезпечення. Помилки аудитора можуть бути обумовлені в неправомірному застосуванні нормативних правових актів з питань оподаткування, бухгалтерського обліку і звітності, а також у випадковій, арифметичній помилці. З цього видно, що провина аудитора, яка підлягає страхуванню, може бути двоякою: у формі необачності, некваліфікованого виконання своїх обов'язків і у формі навмисних дій. Якщо застрахований аудитор скоїв навмисні дії, то їх можна установити тільки через суд. Практичну реалізацію можливостей страхування відповідальності в державі ускладнюють відсутність певного уявлення про відповідальність як об'єкта страхування, так і відсутність розуміння необхідності страхування [5]. Страхування відповідальності аудиторів здійснюється в багатьох державах і найчастіше за все є обов'язковим. Без укладення договору страхування професійної відповідальності здійснювати таку професійну діяльність аудиторам суворо заборонено. Оскільки виникає високий ризик аудиторської перевірки, то і послідовно виникає проблема страхування аудиторського ризику. Аудиторські фірми розвинутих країн витрачають приблизно до 10 % прибутку на страхування аудиторських ризиків. На відміну від розвинених країн законодавство України не передбачає страхування професійної відповідальності аудиторів, а також повного і беззастережного відшкодування збитку, нанесеного замовникові аудиту. Статтями 21 і 22 Закону України "Про аудиторську діяльність" [1] визначено, що за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність згідно з угодою і законом. Згідно з цим цивільно-правову відповідальність можна розділити на: відповідальність перед замовниками аудиту і третіми особами, а також на адміністративну і кримінальну. Крім того, головним керуючим органом аудиторів, тобто Аудиторською палатою України, можуть застосовуватися стягнення у вигляді попередження, припинення дії сертифіката на строк до одного року або його анулювання, виключення з Реєстру аудиторських фірм і аудиторів.

За допомогою проведеного аналізу можна стверджувати, що в Україні необхідно запровадити обов'язкове страхування професійної відповідальності аудиторів, що одночасно надасть можливість ефективного розвитку ринку страхових послуг і впевненість потенційним клієнтам аудиторських послуг у незалежності аудитора та фінансовій надійності.

Удосконалення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в аспекті страхування професійної відповідальності можна здійснити внесенням змін до Закону України "Про аудиторську діяльність", де треба чітко зазначити види відповідальності та умови страхування



професійної відповідальності аудиторів. Перешкодою для упровадження страхування професійної відповідальності є високі тарифи та неприйнятні умови страхування, необхідність судового рішення за страховими випадками, адже факт настання страхового випадку визнається після підтвердження його судом, що для аудиторів не завжди прийнятно через турботу щодо втрати клієнтів.

Упровадження в практику аудиторської діяльності обов'язкового страхування професійної діяльності є важливим етапом гармонізації розвитку аудиту, який позитивно вплине на ділову активність аудиторських фірм, підвищить ступінь довіри замовників до аудиторів, що, у свою чергу, матиме позитивний вплив на розвиток української економіки. Для уникнення ситуацій з помилковим судженням аудитора, яке може призвести до банкрутства суб'єкта і відповідно до остаточного припинення його професійної діяльності, автор пропонує деякі способи та методи, які можуть бути використані для усунення цих проблем, однак найбільш ефективним та діючим способом захисту майнових інтересів (потерпілих) осіб і самих суб'єктів професійної діяльності є страхування цивільної відповідальності. Наявність договору страхування професійної відповідальності захистить ділову репутацію аудитора і сформує впевненість замовників у його фінансовій стабільності та незалежності.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу. [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Справочник по страховому бізнесу / под ред. Уткина Э. А. – М. : Юнити, 2009. – С. 103–112. 3. Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 р. // Урядовий кур'єр. – 2001. – № 164. – Ст. 29, 30. 4. Закон України "Про страхування" від 07.03.96 № 85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 5. Микитенко Т. М. Страхование профессиональной ответственности аудиторов / Т. М. Микитенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 6. – С. 46–50.

---

**Трофименко С. О.**

УДК 657.6

## **СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

*Анотація. Розкрито проблеми підвищення ефективності державного аудиту в системі фінансового контролю в Україні.*

*Аннотация. Раскрыты проблемы повышения эффективности государственного аудита в системе финансового контроля в Украине.*

*Annotation. The problem of the increase in efficiency of state audit in the financial control system in Ukraine is considered.*

*Ключові слова: аудит відповідальності, аудит діяльності, аудит звітності, державний аудит, фінансовий контроль.*

На сьогодні потребують вирішення актуальні питання побудови в Україні органів фінансово-го управління та фінансового контролю. Вивченням цієї проблеми займалися Дереконь В. М., Олендїй О. Т., Слободяник Ю. Б. та ін.

Якщо дати коротко оцінку системі органів, які сьогодні здійснюють управління у фінансовій системі і системі фінансового контролю, то можна зазначити, що це є певний конгломерат радянського фінансового контролю (його пережиток, що дожив до сьогоднішнього дня) та елементів фінансового контролю, який був створений за допомогою залучення зарубіжного досвіду.

Сучасна система фінансового контролю (зовнішнього і внутрішнього) суперечлива, нелогічна та має низьку ефективність. У ній досить складно працювати і тим, хто здійснює цей контроль, і тим, кого контролюють. Тому й спостерігаються такі масові факти розкрадання бюджетних коштів, така велика кількість порушень, інші негативні явища.

У даний час держава стоїть перед необхідністю проведення серйозної адміністративної реформи, щодо якої існує лише концепція. Це саме стосується і реформування фінансового контролю.

---

© Трофименко С. О., 2011

Постанова Кабінету Міністрів України щодо запровадження аудиту бюджетних установ є кроком вперед. Але якщо запроваджувати аудит у такій формі і так, як ми його розуміємо в постанові Кабінету Міністрів України, то це свідчить про спроби поєднання речей, які не зовсім поєднуються [1].

Це можна пояснити тим, що в Україні сам аудит як рід діяльності розуміється по-одному, а в Європейському Союзі та інших розвинутих країнах – зовсім по-іншому.

Закон України "Про аудиторську діяльність", який прийнято у 1993 році, зводить аудит до кількох дуже конкретних речей [2].

Насамперед, аудит, згідно зі ст. 4 значеного Закону, – це перевірка публічної бухгалтерської звітності. Натомість аудит зводиться до аналізу бухгалтерської звітності [2].

До того ж згідно із Законом, уповноваженою особою, яка дає право на проведення аудиту, є власник суб'єкта господарювання.

Саме тому, якщо буде виконуватись згадана постанова Кабміну, то рано чи пізно стане зрозуміло, що вона суперечить Закону "Про аудиторську діяльність". Та це зовсім не означає, що країні не потрібно запроваджувати систему державного аудиту. Для цього необхідно з'ясувати декілька важливих питань: по-перше, що таке аудит у сучасному його розумінні, а по-друге, чим відрізняється наш фінансовий контроль від аудиту.

У Європейському Союзі та інших країнах аудит не зводять лише до фінансового контролю. Аудит як поняття є набагато ширшим, ніж фінансовий контроль. Розрізняють три форми аудиту. Це дає можливість по-новому підійти до розуміння поняття "аудит" та внести корективи до постанови Кабінету Міністрів.

Існує аудит звітності, достовірності. Це і є наше традиційне розуміння аудиту, а також нашим традиційним фінансовим контролем.

Існує аудит діяльності. Це те, чого у нас взагалі в жодному законодавчому акті немає. Під діяльністю розуміють усі операції, які здійснює будь-яка установа – бюджетна, небюджетна чи господарська структури. При запровадженні аудиту діяльності буде відкрита дорога для аудиту операційного, аудиту ефективності та аудиту продуктивності, тобто всього того, що не робиться в нашій країні. Або ж починається робитися без правової бази.

І третій вид аудиту — це аудит відповідності, коли здійснюється аналіз діяльності тієї чи іншої установи, того чи іншого суб'єкта господарювання на предмет того, наскільки він виконує розпорядження організації чи установи, яка для нього є вищою, тобто аудит відповідності виконання законів, контроль дотримання інструкцій, нормативів, розпоряджень органу управління [3, с. 150–153].

Якщо в такому комплексному розумінні підійти до трьох видів аудиту, тоді стане зрозуміло, що слід багато чого змінювати. Зокрема, потрібно прийняти нову редакцію закону про аудиторську діяльність. Саме з цього цього потрібно починати. Він застарів і не відповідає потребам дня. І буде взагалі неможливо говорити про державний аудит, бо місця в цьому законі державному аудиту немає. Жодного слова про державний аудит у ньому не знайдеш.

Щодо самого державного аудиту, то, передусім, слід зазначити, що Заході є різні суб'єкти аудиту, тобто його замовники. На Україні ж відповідно до чинної правової бази суб'єктом аудиту є суб'єкт господарювання – власник.

Західна практика свідчить про зовсім інший підхід. Там, поряд з іншими суб'єктами аудиту, чільне і досить значне місце належить державі і державному аудиту. В нашій країні про це лише починають говорити [4, с. 34–36].

Головним аудиторським органом в Україні, який здійснює державний аудит, є Рахункова палата. Ознайомившись з її функціями та завданнями, автор робить висновок про те, що більшість того, що закладено в Закон про Рахункову палату, підпадає під поняття державного аудиту і державного фінансового аудиту.

Також аудитом займаються Міністерство фінансів, Держказначейство, Державна податкова адміністрація, Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг, Фонд державного майна, Антимонопольний комітет.

Таким чином, враховуючи сучасне розуміння аудиту і існуючу ситуацію, яка склалася в державі, необхідно зовсім по-іншому підійти до законодавства про фінансовий контроль, до його цілісного бачення, до глибинного розуміння аудиту.

Необхідно вибудувати систему органів державного аудиту. В рамках цієї системи має бути визначено місце для системи органів фінансового контролю (фінансового аудиту). Основне, що повинно відрізнити фінансовий контроль (у вузькому розумінні слова) від аудиту, – це наслідки та спрямованість. Якщо аудит консультативно-дорадча діяльність, то фінансовий контроль – здебільшого караною діяльність, до того ж обсяги останньої треба максимально зменшити.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Постанова Кабінету Міністрів України "Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів" № 1673 від 29 листопада 2006 року // Урядовий кур'єр від 07.12.2006. – № 231. 2. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. (в ред. Закону від 1 липня 2010 р. № 2388-VI) // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 37. – Ст. 496. 3. Ісмаїлов А. Б. Шляхи удосконалення фінансового контролю / А. Б. Ісмаїлов // Фінанси України. – 2003. – № 4. – С. 139. 4. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль / Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с. 5. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во "Знання", КОО, 2001. – 402 с.

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація. Проаналізовано існуючі проблеми аудиту фінансової звітності підприємства.*

*Аннотация. Проанализировано существующие проблемы аудита финансовой отчетности предприятия.*

*Annotation. The existent problems of audit of the financial reporting of enterprise are analysed.*

*Ключові слова: аудит, фінансова звітність, інформаційне забезпечення.*

В умовах ринку відбувається постійне зростання конкуренції. Для подолання в таких умовах конкурентних переваг особливе значення відіграють ефективні управлінські рішення, які можливо прийняти тільки при використанні якісного інформаційного забезпечення.

Особливу роль у системі такого забезпечення відіграє фінансова звітність, оскільки в умовах істотних змін ринкової інфраструктури та інтеграції суб'єктів господарювання саме вона є основним джерелом інформації для зовнішніх користувачів. Постійні зміни в законодавстві призводять до помилок, що, у свою чергу, сприяють підвищенню ролі аудиту фінансової звітності.

Підвищення ролі аудиту фінансової звітності створює передумови для дослідження існуючих його проблем та зумовлює покращення якості такого аудиту.

Фінансова звітність є однією зі складових інформаційного забезпечення, що пов'язує підприємство з суспільством та діловими партнерами і ґрунтується на узагальнених даних бухгалтерського обліку підприємства та підтверджує результати діяльності. Дослідження фінансової звітності здійснюється в системі аудиту не тільки в якості його інформаційної бази, а і як об'єкт контролю, що, у свою чергу, порушує ряд проблемних питань та суперечностей. Нераціонально та неефективно побудований аудит фінансової звітності підприємства може призвести до невиявлення викривлень, вместе фальсифікацій у звітності, яка стане інформаційним базисом для подальшого проведення аудиту. При цьому на основі здійсненого аудиту будуть надані певні висновки керівництву для прийняття управлінських рішень, які стануть високоризикованими та непередбачуваними для підприємства.

Окрім зазначених суперечностей, існує значна кількість проблем аудиту фінансової звітності, яким на сьогодні в економічній літературі приділяється значна увага. Серед таких проблем можливо виділити та конкретизувати такі: нестабільність законодавчої бази; формальний підхід до здійснення аудиту фінансової звітності; намагання стандартизувати фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів; використання шаблонних методів при здійсненні аудиту об'єкта перевірки; незрозумілість для керівництва підприємства необхідності проведення аудиту; недостатній рівень розуміння аудитором діяльності підприємства. Для вирішення вищенаведених проблем доцільно застосовувати такі рекомендації, а саме: удосконалення нормативно-правового забезпечення фінансової звітності; коригування фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог; освоєння "культури спілкування" з фінансовою звітністю, її складанням та вмінням читати; підвищення рівня поінформованості керівників підприємств з питань аудиторських перевірок; використання аудитором індивідуального підходу до об'єкта перевірки; удосконалення документального оформлення аудиторської перевірки [1].

Таким чином, існування значної кількості проблем аудиту фінансової звітності зумовлюють необхідність підвищення уваги до рівня його якості та розробки нових комплексних підходів до їх вирішення як на загальнодержавному, так і на локальному рівні: на рівні кожного підприємства.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Янок Д. Аудит фінансової звітності у вирішенні проблеми підвищення якості інформації про фінансові результати діяльності підприємства / Д. Янок // Банківська справа. – 2005. – №1.

## ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВПЛИВУ АУДИТОРА НА КЛІЄНТА ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ

*Анотація. Розглянуто результативну стадію аудиту, проблеми реалізації виявлених суттєвих помилок після проведення аудиту.*

*Аннотация. Рассмотрена результативная стадия аудита, проблемы реализации выявленных существенных ошибок после проведения аудита.*

*Annotation. The effective phase of the audit is studied, the problem of significant errors after the audit are discovered.*

*Ключові слова: аудит, стадії аудиту, завершальна стадія аудиту, результати аудиту, виправлення помилок, меморандум.*

При сучасних умовах розвитку України, у якій у державній власності залишається тільки незначна частина підприємств та установ, тобто тільки стратегічні об'єкти економіки, примушує країну впроваджувати систему незалежного контролю у формі аудиту. Згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та установленим нормативам. Але аудиторська діяльність в умовах України має ряд недоліків, які суттєво викривляють реальний стан суб'єктів господарювання. Одна з таких проблем – це виправлення клієнтом суттєвих помилок, виявлених у процесі перевірки. Актуальність питання надзвичайно гостро стоїть в умовах світової фінансової кризи, воно простежується у тому, що потенційні зарубіжні та вітчизняні інвестори отримують не адекватну точку зору економічного становища підприємства, а держава може недотримувати значні суми у вигляді податків і зборів. Аудиторська фірма має можливість впливати на клієнта за допомогою умовно-позитивного або негативного висновку, що є недостатнім важелем впливу на клієнта. Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [1]. Таке становище в економіці що найменше затягне час виходу України з кризи, а то і поглибить її.

Метою цього дослідження є рекомендації щодо вдосконалення інструментаріїв, завдяки яким клієнт повинен буде забезпечити виправлення суттєвих помилок. Для виконання мети необхідно вирішити такі завдання: обробка теоретичних напрацювань у контексті упровадження результатів аудиту, розробка механізму впливу аудитора на клієнта. На даному етапі розвитку нашої країни потрібні впровадження нових заходів щодо вдосконалення проведення аудиту. Це можливо за допомогою переймання досвіду у більш розвинених країн та вдосконалення існуючих нормативів.

Зараз у державному секторі з'явилось розуміння того, що обов'язково необхідно слідкувати за виконанням рішень про виправлення суттєвих помилок, що передбачає постановою Кабінету Міністрів № 502 [2]. Але ця постанова не може бути повністю адаптована до приватного сектору економіки, тому що таке державне втручання негативно вплине на всю економічну діяльність країни. Для більш глибокого розуміння проблеми, треба розглянути як відбувається увесь процес аудиту (стадії аудиторської перевірки), для того щоб виділити ключові аспекти, які потребують змін. Дане питання розглядали як зарубіжні, так і вітчизняні фахівці: Понікаров В. Д., Гончарук Я. Г., Бутинець Ф. Ф., Савченко В. П., Ільїна С. Б., Усач Б. Ф., Андреев В. Г. Існують різні трактування стадій аудиту, наприклад, Ф. Ф. Бутинець подрозділяє його процес на чотири частини:

1. Організаційна стадія, на якій відбувається вивчення діяльності господарюючого суб'єкта, його засновницьких документів, організація стану бухгалтерського обліку, звітності та внутрішньо-господарського контролю та підготовка листа-зобов'язання про згоду на проведення аудиту, складання договору на проведення аудиту.



2. Підготовча стадія – формування аудиторської групи, складання стратегії відповідно до МСА та стратегії плану і програми аудиту.

3. Методична стадія – вивчення об'єкта аудиту, вивчення документів тощо.

4. Завершальна стадія – підготовка та надання письмової інформації замовнику за результатами проведеного аудиту, погодження результатів аудиту з замовником, складання та підписання аудиторського звіту та висновку [3, с. 56–58].

Більш за все нас турбує завершальна стадія, де і повинні розглядатися питання реалізації результатів аудиту, тому далі будемо розглядати саме цю стадію. Понікаров В. Д. вважає, що завершальною стадією процесу аудиту є узагальнення результатів аудиту, який на відміну від контрольно-ревізійного процесу закінчується рекомендаційним листом щодо виявлених помилок та можливих дій стосовно їх усунення. Ця стадія включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації результатів аудиту, необхідних для прийняття управлінських рішень з метою усунення виявлених недоліків і порушень чинного законодавства у діяльності підприємства, що перевіряється. Реалізацією узагальнених результатів аудиту є управлінські рішення, спрямовані на комплексне упровадження визначених аудитором негативних явищ, усунення порушень законодавчих та інших нормативних актів на об'єкті перевірки. Крім того, рішення, що приймаються, повинні передбачити профілактичні заходи щодо забезпечення збереження грошових коштів та матеріальних ресурсів. Тому аудитору необхідно розробити найефективніші заходи стосовно реалізації рекомендацій [4, с. 175–179]. С. Ільїна розглядає завершальну стадію у таких напрямках, як: групування виявлених помилок, формування робочого листа можливих виправлень, аналіз суттєвості невиправлених помилок, перевірка узгодженості показників після виправлення, оцінка можливості підприємства продовжувати свою діяльність, оформлення контрольного листа завершення аудиту, вибір аудиторського заключення і формування аудиторського звіту [5, с. 143–144]. На думку Усача Б. Ф., завершальною стадією аудиту є узагальнення, розгляд і реалізація результатів аудиту. Узагальнення результатів аудиту передбачає їх систематизацію і групування. Вони оформлюються рекомендаційним листом. На підставі результатів аудиту аудитор готує висновки та пропозиції у вигляді рекомендаційного листа, у якому узагальнює матеріали аудиту та дає оцінку установленим фактам недоліків і порушень. Також у них слід перераховувати заходи практичного характеру для усунення недоліків та порушень, встановлених аудитором, а також щодо попередження їх повторення. Пропозиції мають бути стислими, ясними та конкретними. У кожній пропозиції зазначається, що має бути зроблено і як [6, с. 195–197]. Погляди усіх науковців свідчать про те, що аудитори повинні надавати клієнтові після перевірки рекомендації стосовно виправлення помилок, знайдених у процесі аудиту фінансової звітності, вони не надають конкретних механізмів впливу аудитора на замовника у контексті реалізації результатів аудиторської перевірки. У жодній літературі немає розгляду цього питання, хоч воно має дуже важливе значення для економіки держави в цілому, бо найперше завдання перевірки фінансового стану – це надання інформації зовнішнім користувачам (потенційним інвесторам) про стан підприємства, а якщо ця інформація якоюсь мірою не відповідає дійсності, може сформуватися ланцюгова реакція виникнення помилок, що, у свою чергу, може відбитися на державі у формі недоотриманих податків тощо, тому необхідно шукати засоби вирішення цих проблем. Одним з варіантів регламентації заходів, які будуть впливати на клієнта у розрізі виправлення помилок може бути такий:

1. Першим документом, з якого розпочинається співробітництво аудитора з клієнтом, є "Лист-зобов'язання", що складається у співвідношенні з Міжнародним стандартом № 300 "Планування". Лист містить перелік обов'язків, які треба виконувати аудитору та клієнту, ключові аспекти цих вимог регламентують Міжнародні стандарти аудиту, інші вимоги додає аудитор чи аудиторська фірма [7], що може у перелік цих вимог включити обов'язковим пункт про реалізацію результатів аудиту, у якому буде безпосередньо вказано, що виправлення помилок, знайдених у результаті аудиту, є обов'язковою процедурою, яку клієнт має зробити, щоб аудитор на підставі вже виправлених помилок зміг надати клієнтові позитивний аудиторський висновок.

2. Так само цей пункт треба продублювати в договорі на аудиторські послуги, де можна вказати, що окремо від цих вимог з клієнтом буде складатися меморандум на виправлення помилок, який буде доповненням до договору та джерелом необхідної інформації для клієнта.

3. Коли всі документи узгоджені, аудитор приступає до етапу безпосередньої перевірки, в ході якої він збирає та аналізує інформацію щодо стану фінансової звітності. У процесі перевірки аудитор виявляє помилки, про які повідомляє клієнта. Після перевірки аудитор починає процес складання з клієнтом меморандуму, у якому вказуються знайдені помилки, міра відповідальності за конкретні недоліки у фінансовій звітності, шляхи усунення таких проблемних ситуацій. Форма складання такого меморандуму вільна, він не буде мати вигляд офіційного документа, не потрібні підписи тощо, його основне завдання – наглядно продемонструвати клієнтові його недоліки, та шляхи їх вирішення, а найголовніше – переконати замовника у необхідності виправлення помилок.

Таким чином, у даному дослідженні запропоновано один з можливих механізмів вирішення гострого питання з виправлення помилок, знайдених у процесі аудиторської перевірки. Розглянуті варіанти зміни документів на проведення аудиту, де будуть нові пункти, які звертатимуть увагу клієнта на необхідність упровадження результатів аудиту. Також визначено можливість формування разом з клієнтом меморандуму, у якому аудитор вкаже усі недоліки у фінансовій звітності та внесе

пропозиції щодо їх ліквідації. У подальшому пропонується удосконалювати ці методи вже на державному рівні, але не робити з них жорстких заходів, щоб суб'єкти господарської діяльності не намагалися перевести свою діяльність у тіньові сфери.

Наук. керівн. Мултанівська Т. В.

**Література:** 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Постанова Кабінету Міністрів України № 502 "Про тимчасові обмеження щодо здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Бутинець Ф. Ф. Аудит / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП "Рута", 2006. – 512 с. 4. Понікаров В. Д. Контроль і ревізія підприємств : навч. посібник / В. Д. Понікаров. – Житомир, 2000. – 368 с. 5. Ільїна С. Б. Основи аудиту : навчально-практичний посібник / С. Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2006. – 378 с. 6. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підручник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2006. – 295. 7. Міжнародні стандарти аудиту 300 "Планування" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

УДК 6576:339.562/.4

Тузова А. О.

## ПОСЛІДОВНІСТЬ ДІЙ АУДИТОРА ПРИ ЗДІЙСНЕННІ АУДИТУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація. Розглянуто основні завдання аудиту експортно-імпортних операцій, способи установлення доцільності та законності здійснення експортно-імпортних операцій, види відповідальності за порушення законодавства у сфері експортно-імпортних операцій.*

*Аннотация. Рассмотрены основные задачи аудита экспортно-импортных операций, способы установления целесообразности и законности осуществления экспортно-импортных операций, виды ответственности за нарушения законодательства в сфере экспортно-импортных операций.*

*Annotation. Primary tasks of auditing export-import operations, ways of determination the practicability and legality of realization export-import operations, types of responsibility for infringement the legislation in sphere export-import operations are considered.*

*Ключові слова: аудит, експорт, імпорт, зовнішньоекономічна діяльність.*

Для інтеграції економіки України у світове співтовариство важливим кроком є реформування існуючої системи аудиту відповідно до світових стандартів. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств відіграє значну роль у розвитку економіки України, насиченні споживчого ринку товарами належної якості, просуванні товарів вітчизняних виробників на зовнішні ринки. Разом з тим неузгодженість бухгалтерського та податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, і як наслідок цього значний розмір тінізації економіки у цій сфері, викликає багато проблем щодо реальності відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку й побудови ефективної системи їх контролю [1]. Тому виникає гостра потреба в розробці певного алгоритму здійснення аудиту підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. Недостатність наукової розробки та обґрунтування методології аудиту експортно-імпортних операцій обумовили актуальність і науково-практичне значення проведеного дослідження, вибір мети, завдань та визначили напрями наукового дослідження.

Значну увагу у своїх дослідженнях даній тематиці приділяли такі економісти, як Г. Коблянська та Беляков О. О.

Метою дослідження є розробка алгоритму проведення аудиторської перевірки експортно-імпортних операцій на підприємствах України. Відповідно до цільової спрямованості наукового дослідження в роботі поставлені такі завдання:

дослідження нормативно-правових документів, на дотримання яких аудитор має звертати увагу при здійсненні аудиторської перевірки підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність;

розробка певної послідовності здійснення аудиту експортно-імпортних операцій підприємств.

Під час дослідження були використані такі методи: аналіз, синтез, конкретизація, гіпотеза, узагальнення.

Порядок проведення аудиторської перевірки експортно-імпортної діяльності підприємства, її цілі та завдання обумовлені особливостями законодавчого регулювання даного виду діяльності. Для аудиту експортно-імпортних операцій застосовуються такі методи перевірок: документальна,



спеціальна, зустрічна. Документально вважається перевірка документів і записів операцій в облікових регістрах. Спеціальна перевірка застосовується, якщо є необхідність залучення до перевірки експерта в тій чи іншій сфері діяльності. Зустрічна перевірка здійснюється з метою встановлення відповідності існуючим вимогам звітності, що перевіряється.

На етапі планування аудитор має визначити, наскільки якісно суб'єкт осподарювання забезпечує ведення обліку та внутрішній контроль зовнішньоекономічних операцій.

У зв'язку з уворим декларуванням зовнішньоекономічної діяльності з боку держави найважливішим завданням аудиту є перевірка установчих документів з метою визначення законності здійснення зовнішньоекономічної діяльності, тобто при проведенні аудиторської перевірки експортно-імпортних операцій необхідно з'ясувати і вказано в статуті підприємства у переліку видів діяльності, котрими воно займається, що воно буде здійснювати безпосередньо зовнішньоекономічну діяльність, також там повинні бути відображені характер та номенклатура зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Наступним моментом є перевірка наявності ліцензії (у випадку необхідності) на здійснення експортно-імпортних операцій. Слід зазначити, що суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності можуть експортувати та імпортувати всі товари, окрім тих, на які положеннями Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ накладено заборону відносно експорту або імпорту або ж визначені обмеження [2]. Також необхідно перевірити режим дотримання національних та міжнародних норм відносно якості товару, оскільки, окрім випадків квотування та ліцензування, суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності необхідно буде здійснювати обов'язкову сертифікацію більшості товарів, котрі експортуються або імпортуються, на предмет їх відповідності фармакологічним, фітосанітарним, ветеринарним, екологічним та іншим вимогам.

Під час аудиту експортних операцій слід перевіряти достовірність, правильність оформлення та відповідності таких документів: угод, товарно-транспортних накладних, кошторисів, розрахунків бухгалтерії по визначенню курсових різниць, платіжних документів, вантажної митної декларації, інвойсів, актів оприбуткування, і відстежити за ними кількість, вартість активу, приблизний курс іноземної валюти та курсову різницю, правильність відображення в бухгалтерському обліку, фінансовій та податковій звітності. Аудитор повинен перевірити:

1. Документальне підтвердження операцій та законність відображення заборгованості іноземного покупця або постачальника в національній валюті.
2. Забезпечення відповідності сум ПДВ та вартості товарів на експорт та імпорт.
3. Правильність відображення експортних та імпортних операцій, оборотів і сальдо в синтетичному й аналітичному обліку по рахункам.
4. Наявність оперативного контролю за рухом товарів та здійснення аналізу причин їх затримки.
5. Проведення інвентаризацій товарів імпортованих та визначених на експорт по місцях їх утримання.
6. Списання недостачі експортних та імпортних товарів у межах норм природного збитку в дорозі.
7. Відвантаження та оприбуткування товарів відповідно до умов договорів, що регулюють суперечки між сторонами, особливо в умовах форс-мажорних обставин.
8. Частоту звірок розрахунків за заборгованостями.
9. Узгодженість банківських операцій і руху отриманих та перерахованих коштів з операціями по експорту та імпорту.

Також необхідно перевірити повноту та своєчасність відображення в обліку реалізації готової продукції й оприбуткування товарів, визначити, чи проводиться списання та оприбуткування товарів за результатами оприбуткування та відвантаження іноземними партнерами, чи ведеться аналітичний облік експортних та імпортних операцій за датами поставок та відвантажень. Уважній перевірці підлягає порядок дотримання правил платіжної дисципліни й строків розрахунків відповідно до вимог розрахунків згідно з вимогами діючого законодавства. Контрактна вартість, сплата та умови поставок відповідно до правил "ІНКОТЕРМС" мають відповідати один одному. Форма розрахунків та валюта платежу повинні відповідати вимогам Декрету Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання та валютного контролю" від 19.02.93 № 15-93 [3].

Таким чином, у процесі дослідження було розглянуто чинні нормативно-правові акти, теоретичні доробки та публікації з питань аудиту експортно-імпортних операцій; розроблено певну послідовність дій аудитора при здійсненні аудиту експортно-імпортних операцій підприємств, які доцільно використовувати в практичній діяльності як алгоритм проведення аудиторської перевірки підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, яка може бути вдосконалена відповідно до змін нормативно-правового забезпечення, яке регулює експортно-імпортні операції.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Беляков О. О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі : автореф. дис. канд. екон. наук / О. О. Беляков. – К. : КНТЕУ, 2004. – 22 с. 2. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=959-12>. 3. Декрет Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання та валютного контролю" від 19.02.93 р. № 15-93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=15-93>. 4. Коблянська Г. Аудит експортних операцій / Г. Коблянська // Бухгалтерія. Податки. Бізнес. – 2006. – № 47(557). – С. 33–35. 5. Коблянська Г. Методика проведення аудиторської перевірки експортно-імпортних операцій / Г. Коблянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 39–48.

## РОЛЬ ПЛАНУВАННЯ В ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОГО ПРОЦЕСУ

*Анотація. Розкрито сутність та значення етапу планування в організації аудиторського процесу. Сформульовано завдання та види планування на різних організаційних етапах аудиторської діяльності.*

*Аннотация. Раскрыты сущность и значение этапа планирования в организации аудиторского процесса. Сформулированы задачи и виды планирования на разных организационных этапах аудиторской деятельности.*

*Annotation. The essence and value of a stage of planning in the organization of auditor process is opened. Problems and planning kinds at different organizational stages of auditor activity are formulated.*

*Ключові слова: планування, аудиторський процес, аудит, якість аудиту.*

Однією з найважливіших вимог до сучасного аудиту є його обов'язкове планування, яке забезпечує своєчасне і ефективне виконання робіт. Планування аудиторських робіт допомагає звернути необхідну увагу аудитора на найважливіші напрями аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найбільш ретельно, належним чином організувати свою роботу та здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь у перевірці, а також координувати роботу, що здійснюється іншими аудиторами і фахівцями інших професій. На важливість планування аудиту, його послідовність та завдання звертають увагу більшість зарубіжних і вітчизняних науковців. Проте ця проблема потребує подальшого вивчення у зв'язку з постійним розвитком аудиторської діяльності та є актуальною.

Складність і різноманітність процесу аудиторської діяльності породжує необхідність нових підходів до її планування. Основні положення та рекомендації щодо планування аудиторської перевірки регулюються Міжнародним стандартом аудиту 300 "Планування", згідно з яким "планування" означає розробку загальної стратегії й детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту [1].

У розвиток сфери організації планування аудиту вагомий внесок зробили такі фахівці, як: Р. Адамс, Е. Аренс, Г. Дженік, Ф. Дефліз, Д. Кармайкл, М. Беніс, Дж. Лоббек, Ж. Рішар, А. Роджер, С. Бичкова, В. Бурцева, А. Газарян, В. Суйц, О. Терехова, О. Шеремет та ін. Значний вклад у дослідження теоретичних і прикладних аспектів проблеми планування аудиту зробили такі вітчизняні вчені, як М. Білуха, Ф. Бутинець, Н. Дорош, Л. Кулаковська, О. Петрик, Ю. Піча, Л. Сухарева, А. Ткаченко, Б. Усач та ін.

Для того щоб своєчасно і якісно провести аудит фінансової звітності, бухгалтерського балансу, законності й достовірності господарсько-фінансових операцій і правильності їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, необхідно чітко спланувати кожну перевірку. Метою дослідження є розкриття змісту планування як засобу підвищення ефективності та забезпечення якості аудиторського процесу.

Задля досягнення поставленої мети в роботі були виконані такі завдання:

- розглянуто поняття "планування" з точки зору МСА та відомих вчених;
- досліджено причини, з яких планування є невід'ємною частиною аудиторського процесу;
- досліджено види планування та їх зв'язок з етапами аудиторської перевірки;
- розглянуто основні вимоги до процесу планування.

Планування аудиту є невід'ємною частиною аудиторського процесу з таких причин:

- 1) це дасть йому можливість одержати достатню кількість інформації про стан справ клієнта, що допоможе аудитору дати обґрунтований висновок і в результаті звести до мінімуму правові зобов'язання, а також зберегти хорошу репутацію фірми серед представників своєї професії;
- 2) це допоможе утримати в рамках розумного витрати на аудит, що дасть аудиторській фірмі (окремому аудитору) змогу зберегти конкурентоспроможність і тим самим не втратити своїх клієнтів за умови, якщо фірма (аудитор) зарекомендувала себе високою якістю послуг, що надає;
- 3) це дозволить уникнути непорозумінь з клієнтом. Планування має базуватись на обізнаності щодо діяльності клієнта, на ретельному вивченні його особливостей та економічного середовища.

Планування аудиторської перевірки здійснюється на основі даних попереднього аналізу і повинно забезпечувати:

отримання необхідної інформації про стан бухгалтерського обліку й ефективність внутрішнього контролю;

установлення очікуваного рівня довіри внутрішньому контролю, тобто з'ясування того, наскільки аудитор може вірити матеріалам внутрішнього аудиту;

визначення змісту, часу проведення і обсягу контрольних процедур, які підлягають виконанню на наступному етапі аудиторської перевірки;

координацію виконуваних робіт зі збору й аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності та законності господарсько-фінансових операцій, достовірності бухгалтерського балансу і фінансових звітів [2, с. 168].

Планування супроводжує діяльність аудиторської фірми (аудитора) постійно і види його можна конкретизувати відповідно до цілей та завдань кожного етапу діяльності. Детальність планів та складність організації процесу планування визначається багатьма умовами, серед яких: розмір та напрями діяльності аудиторської фірми, портфель замовлень, тривалість договірних відносин із замовниками, характер угод та термін їх виконання [3].

Види планування діяльності аудиторської фірми, їх зв'язок із етапами цієї діяльності та характеристика етапів наведені на рисунку.

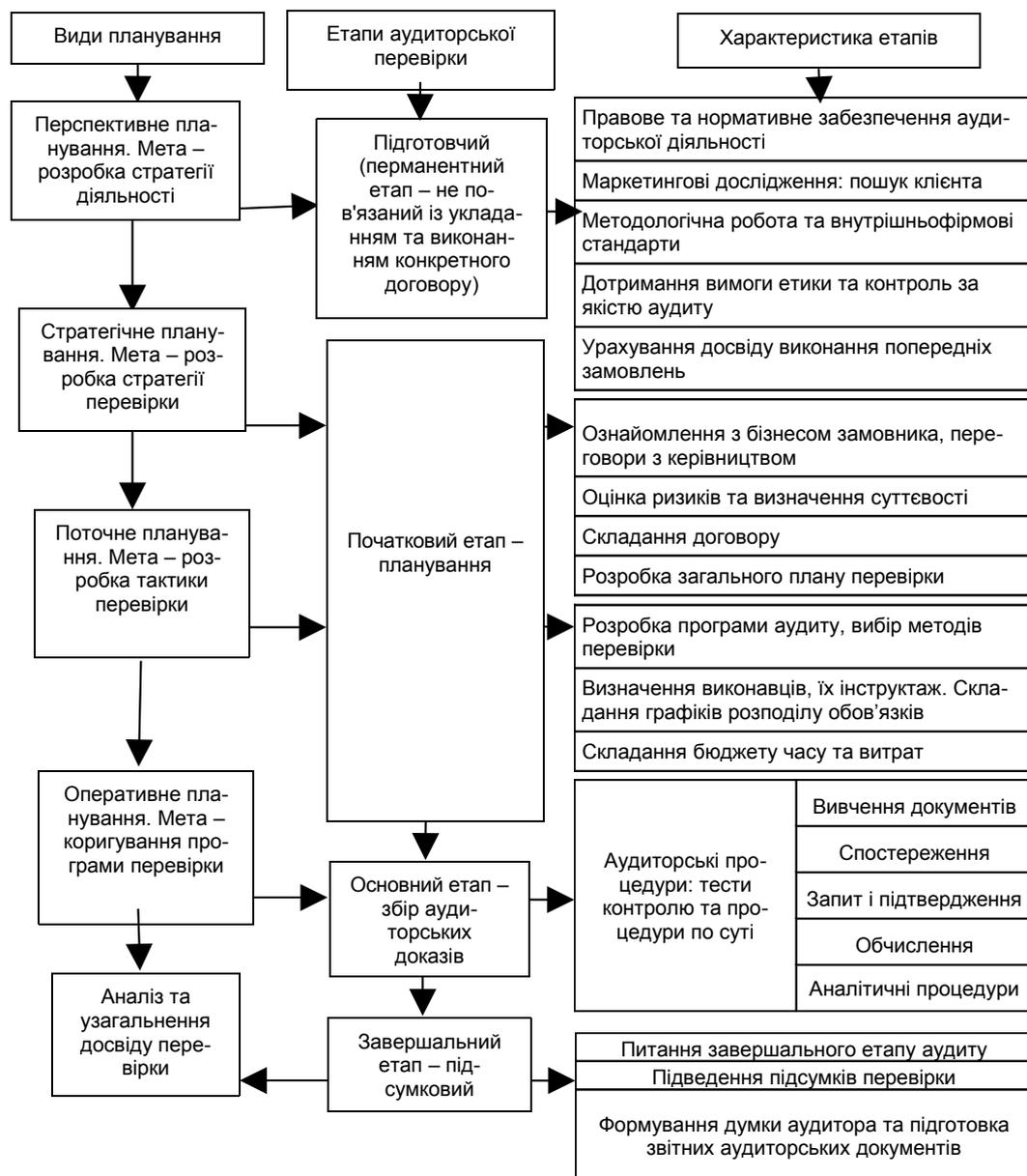


Рис. Види планування та їх зв'язок з етапами аудиторської перевірки [3]

Планування аудиту є неодмінним організаційним елементом якісного аудиту та здійснюється з метою створення необхідних умов для висловлення об'єктивної незалежної думки аудитора щодо перевіреної ним фінансової звітності. Наукова новизна цього дослідження полягає у тому, що було розглянуто процес планування як невід'ємна частина аудиторської перевірки для підвищення якості аудиторських послуг. Роль планування аудиту в організації аудиторського процесу – це можливість досягнення таких цілей: ефективного проведення перевірки; належної організації і визначення послідовності аудиторських процедур; створення передумов для наступного контролю за процесом аудиту; збереження конкурентоспроможності на ринку аудиторських послуг; формування доброзичливих взаємовідносин з клієнтом; якісного виконання робіт. Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є аналіз та узагальнення досвіду вітчизняних аудиторських фірм у плануванні своєї діяльності для гарантованого забезпечення якості аудиторських послуг.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

**Література:** 1. Міжнародні стандарти аудиту надання впевненості та етики: Видання 2006 року. – К. : Аудиторська палата України, 2006. – 1144 с. 2. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – Львів : Піча Ю. В. ; К. : "Каравела"; Львів : "Новий світ – 2000", 2002. – 504 с. 3. Веріга Г. Планування в аудиті / Г. Веріга, Д. Сазонова // Економіка. – 2009. – № 4(95). – С. 25–29. 4. Труш В. Концептуальні засади стратегічного планування аудиторської перевірки / В. Труш, Т. Чебан, В. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 50.

УДК 657.6

**Шкунова А. В.**

## **СУТНІСТЬ МЕТОДИКИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

*Анотація. Запропоновано методику аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності та видів діяльності.*

*Аннотация. Предложено методику аудита финансовой отчетности субъектов хозяйствования разных форм собственности и видов деятельности.*

*Annotation. Technique of financial reporting audit of business firms of different ownership forms and various activity are offered.*

*Ключові слова: фінансова звітність, метод аудиту, методика аудиту.*

На сучасному етапі розвитку економічних зв'язків зростає потреба різноманітних користувачів у достовірній та неупередженій інформації про фінансовий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання, що знаходять своє відображення у фінансовій звітності.

Оскільки інтереси різних груп користувачів можуть бути різноплановими, або навіть протилежними, виникла потреба в аудиті фінансової звітності, який зможе засвідчити відповідність звітної інформації таким принципам, як достовірність, доречність, зрозумілість і порівнянність. Сьогодні прослідковується ситуація, коли управлінський персонал намагається прикрасити звітність фінансової діяльності підприємства з метою підвищення його інвестиційної привабливості та кредитоспроможності, вводячи в оману багатьох користувачів. Тому досягнення достовірності фінансової звітності є однією із найголовніших проблем сучасних бухгалтерів і аудиторів. Дана проблема вже ґрунтовно розглянута в спеціальній економічній літературі, зокрема такими авторами, як Бутинець Ф. Ф., Усач Б. Ф., Петрик О. А., Сопко В. В., Рудницький В. Я. та ін.

Від повноти і наукової обґрунтованості методики залежить практичне застосування, обґрунтування видів аудиту, терміни їх проведення й у цілому ефективність аудиторської роботи. Тому розробка і впровадження в аудиторську практику нових, більш досконалих методик аудиту є актуальним питанням удосконалення процесу проведення аудиту.

Основна мета цієї статті – дослідження методики виконання аудиту фінансової звітності, яка надасть змогу її користувачам отримати достовірну і неупереджену інформацію для прийняття



виважених економічних рішень. Завдання для досягнення даної мети: вивчити існуючі методи аудиту, дослідити методики аудиту фінансової звітності різних авторів.

Розглянемо основні етапи методики аудиту фінансової звітності (рисунок).

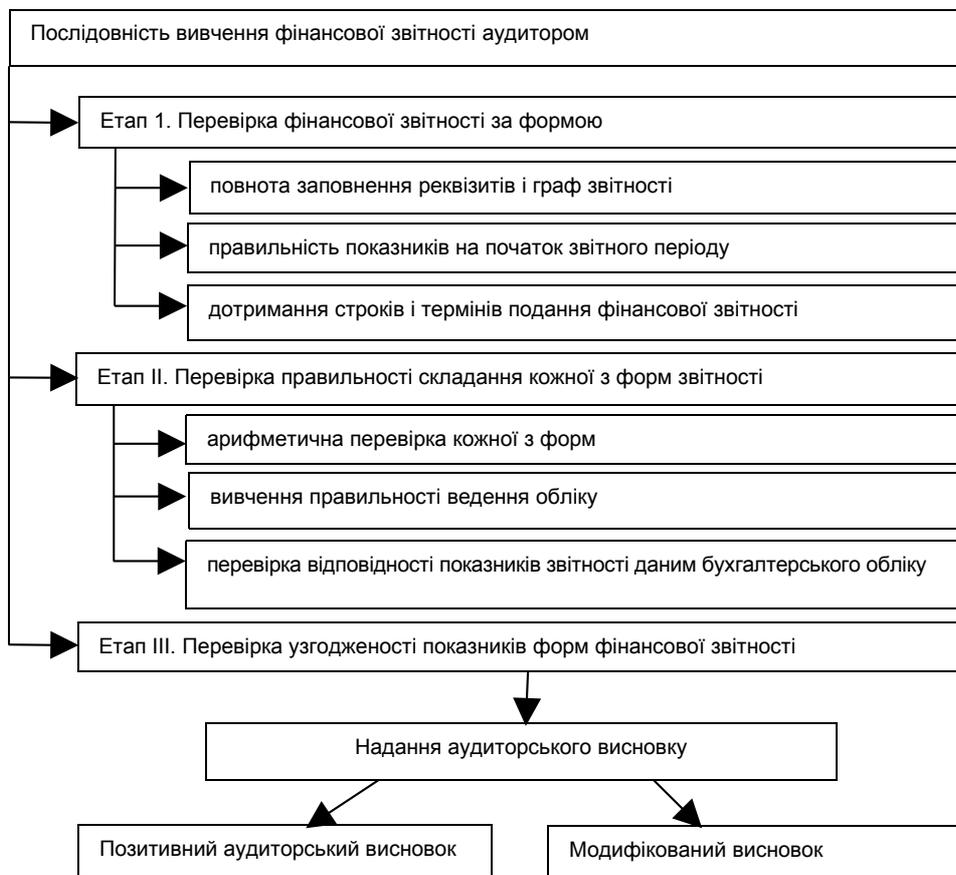


Рис. Порядок перевірки фінансової звітності в аудиті [1]

Перед початком проведення аудиту фінансової звітності аудиторі необхідно визначитися з нормативною базою, яку він буде використовувати в процесі дослідження, визначити, якими видами діяльності займається підприємство, яке перевіряється, встановити організаційно-правову форму підприємства, також необхідно звернути увагу на специфіку складання фінансової звітності підприємства.

Після підготовчих заходів проводиться безпосередньо дослідження фінансової звітності. Основним завданням на першому етапі формальної перевірки аудиторі є встановлення за допомогою візуального огляду дотримання усіх передбачених нормативним документами вимог щодо оформлення форм звітності, а в них – обов'язкові: реквізитів, правильності заповнення відповідних рядків і граф звітності.

Після вивчення форм звітності за допомогою формальної перевірки аудитор розпочинає наступний етап вивчення звітності – її перевірку за змістом. Арифметичний контроль полягає у перевірці правильності обчислених підсумкових показників форм звітності. За допомогою проведення арифметичної перевірки виявляються невідповідності показників у межах однієї форми. Найчастіше такі помилки допускаються при підрахунку проміжних підсумкових показників звітності [2]. Найбільш доцільно проводити перевірку в розрізі кожної з форм. Основними формами фінансової звітності є баланс і звіт про фінансові результати, а інші форми, по суті, є аналітичними розшифровками або доповненнями до перших двох. Також на цьому етапі перевірки аудиторі слід звернути увагу на виправлення помилок у звітності та в разі потреби отримати роз'яснення від керівництва.

На останньому, третьому етапі проводиться перевірка ув'язки показників різних форм фінансової звітності за один і той же звітний період. Це пов'язано з тим, що окремі статті балансу й даних іншої фінансової звітності повинні відповідати один одному. У процесі вивчення фінансової звітності з'ясовують узгодженість показників форм між собою, керуючись при цьому методичними рекомендаціями з перевірки порівняності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

Але ув'язка форм фінансової звітності, яка розробляється Мінфіном України, контролює лише правильність заповнення граф звітності, але вона зовсім не гарантує (не контролює) достовірність даних, проставлених у цих графах. Ув'язка може бути абсолютно правильною, а звітність недостовірною [1].

При дослідженні відповідності форм звітності аудиторю потрібно використовувати як загальнонаукові, так і спеціальні методи дослідження: логічне мислення у поєднанні з методом порівняння, прийомами документального контролю, методами економічного аналізу. Як правило, для цієї перевірки використовуються таблиці, складені спеціалістами аудиторських фірм. При розробці таких таблиць слід брати до уваги специфіку ведення бухгалтерського обліку в деяких галузях промисловості та сферах діяльності, а також особливості господарських операцій ряду підприємств.

Результати аудиту фінансової звітності можуть бути оформлені у вигляді загального аудиторського висновку про достовірність фінансової звітності. І незважаючи на те, що аудитор відповідає за складання фінансової звітності та висловлює свою думку про неї, відповідальність за підготовку та надання фінансової звітності несе керівництво підприємства – клієнта.

На сучасному етапі розвитку економіки та складності нормативно-правової бази зростає ризик прийняття помилкових рішень на підставі фінансової звітності різними її користувачами. Таким чином, аудит фінансової звітності виконує надзвичайно важливу функцію щодо підтвердження достовірності та неупередженості поданої користувачам інформації, що допомагає їм у прийнятті правильних рішень. Ефективність аудиторської перевірки фінансової звітності в багатьох аспектах залежить від обраної методики аудиту. Але пріоритетне місце в наукових працях з аудиту відведено методиці аудиту об'єктів бухгалтерського обліку, однак питання загальної методики вивчення звітності висвітлено недостатньо. В статті наведено загальну послідовність дій аудитора при дослідженні звітності з метою її підтвердження. Крім того, у даний час мало дослідженим залишається питання розробки робочих документів аудитора та графіків документообороту в частині методичної стадії аудиту.

*Наук. керівн. Мултанівська Т. В.*

---

**Література:** 1. Бутинець Ф. Ф. Аудит : навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець. – К. : Знання-Прес, 2002. 2. Петренко Н. І. Методика аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення / Н. І. Петренко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1(51). 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 4. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 223 с. 5. Білоус О. А. Сутність, особливості та шляхи вдосконалення аудиту фінансової звітності підприємства про фінансові результати діяльності / О. А. Білоус // Фінансові ринки та цінні папери. – 2009. – № 6. 6. Хом'як Р. Л. Організація та методика аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання / Р. Л. Хом'як, І. Л. Цюцяк, А. Л. Цюцяк // Вісник національного університету "Львівська політехніка". – 2008. – № 623. 7. Янок Д. Аудит фінансової звітності у вирішенні проблеми підвищення якості інформації про фінансові результати діяльності підприємства / Д. Янок // Банківська справа. – 2005. – № 1.

## Секція 2

# "Державний фінансовий контроль: стан та перспективи розвитку"

**Алексєєва С. Ю.**

УДК 658.14:351.9

## НЕОБХІДНІСТЬ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*Анотація. Сформовано теоретико-методологічні засади організації єдиної системи державного фінансового контролю, а також розроблено рекомендації щодо впровадження прогресивних форм і методів контролю у практичну діяльність.*

*Анотация. Сформированы теоретико-методологические принципы организации единой системы государственного финансового контроля, а также разработаны рекомендации относительно внедрения прогрессивных форм и методов контроля в практическую деятельность.*

*Annotation. Theoretical and methodological principles of organizing a uniform state financial control system are formulated as well as recommendations concerning introduction of progressive forms and methods of control into practice are made.*

*Ключові слова: система державного фінансового контролю, суспільний добробут, інститут державного фінансового контролю, фінансові порушення.*

Серед найважливіших проблем сучасного економічного розвитку України особливе місце займає проблема підвищення ефективності використання державних ресурсів, а разом з тим і піднесення суспільного добробуту. Одним із шляхів розв'язання цієї проблеми є удосконалення інституту державного фінансового контролю (ДФК).

З переходом до ринкової економіки в Україні відбулися докорінні зміни політичних і економічних основ державності, кардинальна реконструкція економіки, формування нової фінансової системи та ринкових інститутів. Існуюча раніше система державного фінансового контролю за використанням державних ресурсів, орієнтована на економіку, в якій основна роль належала державній власності, у сучасних умовах господарювання практично повністю втратила свою дієвість та ефективність. Про це свідчать зростаючі кожного року обсяги фінансових порушень і зловживань. У той же час у державі утворилася низка розрізнених державних контролюючих органів, які, по суті, не є самостійними, непов'язані між собою узгодженою нормативно-правовою базою, не мають єдиної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, а їхні дії недостатньо координовані. Усе це негативно впливає на результативність державного фінансового контролю, основними завданнями якого є попередження та припинення фінансових правопорушень і, відповідно, підвищення ефективності діяльності державного сектору економіки.

Таким чином, перед державою постає важлива науково-прикладна проблема щодо створення дієвої та чітко структурованої системи державного фінансового контролю, обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних та методичних основ функціонування її вищого органу, удосконалення форм і методів здійснення контрольної-аналітичних дій, спрямованих на підвищення ефективності використання державних ресурсів [1].

Інформаційну базу дослідження склали законодавчі та нормативні акти України з питань регулювання бюджетного процесу, організації ДФК, застосування програмно-цільового методу в системі державного управління, а також нормативно-правові та методичні матеріали Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, статистичні матеріали Рахункової палати України.

Серед наукових досліджень учених, в яких висвітлено проблеми державного фінансового контролю, заслуговують на увагу праці: О. Барановського, М. Білухи, Ф. Бутинця, О. Василика, І. Ващенко, І. Дрозд, В. Мамишева, В. Мельничука, Н. Рубан, Л. Савченко, В. Симоненка, І. Стефанюка, В. Шевчука та ін. Однак слід зазначити, що у своїх публікаціях ці науковці здебільшого розглядають окремі практичні аспекти організації та функціонування державного фінансового контролю.

Дослідженням даної теми також займалися: Микитюк І. С., Урсуляк М. М.

Метою дослідження є формування теоретико-методологічних засад організації єдиної системи державного фінансового контролю, а також розроблення рекомендацій щодо впровадження прогресивних форм і методів контролю у практичну діяльність, що дозволить підвищити ефективність використання державних фінансових ресурсів в Україні.

Для вирішення поставлених завдань було використано такі методи дослідження: аналіз і синтез (для обґрунтування теоретичних засад ДФК, стратегій становлення, концепції розвитку, практичних рекомендацій щодо впровадження єдиної системи та перспективних форм і методів ДФК) [1].

На основі комплексного підходу проведено аналіз стану організації державного фінансового контролю, систематизовано теоретико-методологічне обґрунтування категорії фінансового контролю, його складових – ефективності та результативності. За результатами огляду теоретичних концепцій проведено наукове узагальнення та окреслено основні напрями розвитку наукової думки щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів, один із шляхів якого вбачається у створенні дієвої системи державного фінансового контролю.

У процесі дослідження обґрунтовано, що численні соціально-економічні проблеми в Україні не можуть бути розв'язані без наведення відповідного порядку в державному секторі економіки. Масштаби фінансових порушень, значні обсяги нецільового та неефективного використання державних фінансових ресурсів, зростання злочинності економічної спрямованості свідчать про те, що ці негативні явища набувають критичної маси.

За підсумками роботи Рахункової палати України за 2010 р., у ході проведення контрольно-аналітичних та експертних заходів були встановлені бюджетні правопорушення, а також факти неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів на загальну суму 12,246 млрд грн, що в 14 разів більше, ніж аналогічний показник 2001 р.

Динаміка виявлених Рахунковою палатою України бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних коштів у 2001 – 2010 рр. наведена у таблиці.

Таблиця

**Динаміка правопорушень та неефективного використання бюджетних коштів 2001 – 2010 рр.**

Роки	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Кошти, млрд грн	1,4	3,56	2,4	3,5	5,6	7,2	7,5	8,9	10,7	12,24

За той самий період Державною контрольно-ревізійною службою було виявлено порушення, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, на суму понад 2,2 млрд грн. Мільйонні суми фінансових порушень виявлені також органами Державного казначейства та іншими контролюючими службами держави [2].

Проведений аналіз обсягів наведених фінансових порушень, динаміка яких з кожним роком зростає, дозволив виокремити їх причинно-наслідкові зв'язки.

По-перше, в Україні не існує конституційно визначеної системи державного фінансового контролю, яка б могла адекватно і дієво реагувати на численні фінансові правопорушення та злочини, повною мірою відповідала б природі ДФК, охоплювала всі сторони та рівні економіки і була цілісною, самостійною та побудованою на єдиних організаційно-методологічних принципах.

По-друге, відсутні належна координація та єдина інформаційна база між існуючими органами ДФК. Орган зовнішнього державного фінансового контролю в Україні законодавчо не має статусу вищого органу ДФК, а разом із тим і відповідних повноважень, розгалуженої системи та повноцінних гарантій незалежності (за європейськими стандартами).

По-третє, впродовж періоду переходу економіки до ринкових умов державна стратегія ДФК не забезпечувалася відповідними сучасними ефективними контрольними механізмами, формами і методами (нормативно-законодавчою базою), адаптованими до нових умов господарювання. Вищенаведені фактори стали чи не найголовнішими причинами провалів реформаційних проектів, загрозливого зростання тіньової економіки, активізації корупційних процесів, що на сьогодні серйозно загрожують економічній безпеці України. У такій ситуації логічно виникає необхідність пошуку шляхів вирішення цих проблем, одним із яких є створення єдиної та чітко структурованої системи державного фінансового контролю, обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних та методичних основ функціонування її вищого органу, вдосконалення форм і методів здійснення контрольно-аналітичних дій, спрямованих на підвищення ефективності використання державних ресурсів [3].

Умови ринкової економіки і розвиток українського суспільства вимагають нового концептуального підходу до створення та функціонування системи державного фінансового контролю. У зв'язку зі зростаючим обсягом фінансових злочинів та порушень питання розвитку й удосконалення діяльності контролюючих органів набувають особливого значення. Організація всеохоплюючого та ефективного контролю за використанням державних фінансових ресурсів і



майна стає одним із пріоритетних напрямів побудови сильної та заможної європейської держави. Саме тому постає необхідність фундаментального теоретичного дослідження та визначення шляхів побудови нової досконалої системи ДФК, здатної вирішити проблему неефективного господарювання у державному секторі економіки.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : ЦУЛ, 2009. – 424 с. 2. Постанова про затвердження Стандарту Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів" від 27.12.2004 р. № 28-6, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 січня 2005 р. за № 115/10395 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Постанова "Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю" 24.05.2005 р. № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

---

**Арабаджі І. К.**

УДК 004:06.047.42

## **ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

*Анотація. Розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки.*

*Анотация. Рассмотрены особенности организации бухгалтерского учета в условиях применения компьютерной техники.*

*Annotation. The features of organization of record-keeping in the conditions of application of computer technique are considered.*

*Ключові слова: комп'ютерна техніка, комп'ютеризація, технологічний процес, автоматизація бухгалтерського обліку.*

У період розвитку кризових явищ в економіці України відбуваються зміни у фінансовій системі держави, у зв'язку з цим зростає роль і значення удосконалення ведення бухгалтерського обліку доходів і видатків бюджетних установ, складання звітності з метою уможливлення більш раціонального використання фінансових ресурсів. Названі причини вимагають реформування бюджетної сфери та, безумовно, впливають на порядок ведення бухгалтерського обліку, форми й обсяги подачі звітної інформації, систему внутрішнього і зовнішнього контролю за використанням бюджетних коштів [1, с. 138].

Проблематикою обґрунтування розвитку та впровадження інформаційних систем у бюджетних установах займалися такі вчені-економісти, як: Береза А. М., Бутинець Ф. Ф., Джога Р. Т., Лучко М. Р., Матієнко-Зубенко І. І., Писаревська Т. А., Свірко С. В., Терещенко Л. О., Шахрайчук Т. В., Хорунжак Н. М., Сисюк С. В. та ін. Але більшість малих бюджетних установ (особливо в сільській місцевості) продовжують використовувати традиційну ручну або частково автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку, яка не дозволяє систематизувати дані обліку та відображати їх синхронно в одній базі даних.

Мета дослідження полягає у визначенні проблем та перспектив автоматизації обліку в бюджетних установах.

Причини відставання суб'єктів бюджетної сфери від технічного прогресу і розвитку сучасних інформаційних технологій пов'язані, в першу чергу, з наявністю проблем економічного, інформаційного-правового та організаційно-технічного характеру.

Програмне забезпечення має враховувати таке: програма повинна бути гнучка в налаштуванні при незначних змінах, таких, як зміна норм видатків, мінімальної заробітної плати, розмірів відрахувань та нарахувань на фонд оплати праці, зміна тарифів на платні послуги, введення нових і вилучення окремих недоцільних рахунків з Плану рахунків.

Проте справедливо зауважити, що автоматизації обліку сприяє низка факторів, зокрема, таких, як прискорена комп'ютеризація суспільства, розвиток нових інформаційних технологій, наукові підходи щодо організації праці. Усе це є основою для розробки та впровадження як

відносно простих автоматизованих робочих місць (АРМ), спрямованих на вирішення конкретних локальних завдань, так і комплексних автоматизованих систем управління (АСУ), які діють у великих підрозділах закладів, установ і організацій бюджетної сфери, де розв'язуються завдання різного спрямування [2, с. 118].

Типовим завданням автоматизації для суб'єктів бюджетної сфери, які надають широкий спектр послуг, є облік вказаних послуг і розрахунки за ними. Цим обліком загалом займається відповідний бухгалтер. Це завдання реалізується як окремий елемент автоматизованої системи бухгалтерського обліку. Поряд з потребою підготовки звітності про діяльність суб'єкта бюджетної сфери на ринку товарів і послуг, облік наданих послуг є джерелом інформації для аналізу ефективності господарювання, розробки перспективних планів роботи, визначення подальшої політики. Тому виникають суттєві вимоги щодо точності та своєчасності підготовки відповідних даних.

Значне місце відводиться програмам, розробленим в Росії, таким, як: "1С: Бухгалтерія для бюджетних установ", "Парус-Бюджет" для підприємств та організацій, що знаходяться на бюджеті, та програма "Казна". Вказані програмні продукти цілком адаптовані до внесення додаткових рахунків [3].

Сучасні вимоги щодо забезпечення потреб управління необхідною інформацією ставлять нові завдання перед інформаційною системою. У зв'язку з цим постановка завдання з розробки програмного забезпечення для обліку та контролю повинна охоплювати такі етапи робіт:

1. Формулювання основних принципів обліку для конкретної бюджетної установи з урахуванням вимог діючого законодавства та внутрішніх потреб. Тому можна рекомендувати включити у перелік принципів внутрішнього характеру такі позиції:

підпорядкування інформаційної системи єдиній меті – забезпеченню зростання ефективності функціонування бюджетної установи;

об'єднання різних джерел облікової документації в одну повнофункціональну систему (на вході – планова та облікова інформації, на виході – інформація, адаптована для потреб управління);

організація облікових документів з різноманітними носіями на основі загальної класифікаційної системи;

вилучення дублювання інформаційних і документальних потоків;

уніфікація прийомів роботи з обліковими документами [4].

2. На основі розроблених принципів сформулювати мету розв'язання завдання.

3. Враховуючи мету завдання та принципи, дотримання яких необхідно досягти у розроблюваній інформаційній системі, сформулювати критерії, які має задовольняти автоматизована система. Доцільними є такі критерії: повнота набору функцій; модульність; інтегрованість; гнучкість; надійність; інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача; відкритість; авторизований доступ до інформації [5].

Узагальнення пропозицій, викладених у наукових джерелах [5; 6], дозволило угрупувати рекомендації таким чином:

забезпечення розмежування витрат на надання платних послуг бюджетних установ (за рахунок коштів спеціального фонду) і послуг;

формування калькуляції з визначення собівартості платних послуг повинно відбуватися з виділенням груп прямих та непрямих витрат за відповідними кодами економічної класифікації витрат, підрахунком загальної суми понесених витрат;

накопичення непрямих накладних витрат повинно відбуватися на рахунку 83 "Витрати до розподілу" з подальшим розподілом між рахунками витратків 80 "Витатки загального фонду" та 81 "Витатки спеціального фонду" щодо аналітичної структури [6];

розподіл непрямих накладних витрат програма повинна проводити за формулами, запропонованими користувачем;

можливість автоматизації процесу аналізу доходів і витратків і формування стандартних висновків за отриманими показниками;

ведення аналітичного обліку нарахування зносу за основними засобами, придбаними за рахунок загального та спеціального фондів, на окремих аналітичних рахунках 401.1 "Фонд у оборотних активах за їх видами, придбаних за рахунок загального фонду" та 401.2 "Фонд у оборотних активах за їх видами, придбаних за рахунок спеціального фонду" [6].

Таким чином, у зв'язку з тим, що бухгалтерський облік у бюджетних установах в основному виступає як система контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів, при впровадженні АРМ слід врахувати таку його специфічну особливість, як те, що він спрямований не на зіставлення витрат і результатів діяльності та отримання прибутку, а на облік витратків у процесі надання нематеріальних послуг. Власне, у зв'язку з цим при автоматизації обліково-розрахункових і контрольних процедур у наказі про облікову політику слід зазначити особливості формування кінцевих результатів діяльності, розмежувавши їх відповідно до того, як це зроблено у кошторисі (за загальним і спеціальним фондами), а також, що особливо важливо, чітко окреслити механізм розрахунку фінансових результатів від надання платних послуг.

Формування автоматизованої інформаційної системи, яка б базувалася на рекомендованих принципах і позиціях, забезпечить оперативне вирішення завдань обліку, контролю та аналізу, сприятиме якісному контролю за формуванням доходів і витратків бюджетних установ,



забезпеченню ефективності використання фінансування та економії грошових і матеріальних ресурсів. У кінцевому підсумку це забезпечить зростання обсягів і якості наданих бюджетними установами послуг.

Рецензент Дікань Л. В.

**Література:** 1. Лучко М. Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах : навч. посібн. / М. Р. Лучко, М. Н. Хорунжак. – Тернопіль : Видавець Стародубець В. О., 2002. – 178 с. 2. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с. 3. Інформаційні системи в управлінні персоналом та економіці праці / Писаревська Т. А. та ін. – К. : КНЕУ, 2006. – 284 с. 4. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с. 5. Сушко Д. С. Застосування комп'ютерних технологій у ході проведення аудиту балансу / Д. С. Сушко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : економічні науки. – 2006. – № 2 (36). – С. 116–122. 6. Хорунжак Н. М. Комп'ютеризація обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Н. М. Хорунжак, С. В. Сисюк. – Режим доступу : [www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Eir/2009\\_1/142-146](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Eir/2009_1/142-146).

**Бессараб О. О.**

УДК 06.047.42

## ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАКЛАДІВ КУЛЬТУРИ ТА МИСТЕЦТВА

*Анотація. Розглянуто деякі аспекти бюджетного фінансування сфери культури та мистецтва України. Проаналізовано головні проблеми бюджетного забезпечення вітчизняної сфери культури та мистецтва, визначено чинники, що зумовили зменшення обсягів бюджетних асигнувань, та запропоновано практичні рекомендації з удосконалення бюджетного фінансування.*

*Аннотация. Рассмотрены некоторые аспекты бюджетного финансирования сферы культуры и искусства Украины. Проанализированы главные проблемы бюджетного обеспечения отечественной сферы культуры и искусства, определены факторы, что обусловили уменьшение объемов бюджетных ассигнований, и предложены практические рекомендации по усовершенствованию бюджетного финансирования.*

*Annotation. Some aspects of the budgetary financing of sphere of culture and art of Ukraine are considered. The main problems of the budgetary providing of home sphere of culture and art are analysed, factors, that stipulated reduction of volumes of budgetary assignments are offered and practical recommendations for the improvement of the budgetary financing are defined.*

*Ключові слова: видатки на культуру та мистецтво, бюджет, сфера культури, культурно-мистецька діяльність.*

Життєво важливою справою стає забезпечення випереджаючого розвитку соціальних інститутів (освіти, медицини, культури) та, відповідно, зростання соціальних інвестицій, безпосередньо спрямованих на розвиток людини. Тому вирішення важливих питань соціального й економічного розвитку сфери культури в нашій країні неможливе без відповідного фінансового забезпечення [1]. Для успішного розвитку соціальних інститутів необхідно вирішити такі завдання: своєчасне формування й цільове використання фондів грошових коштів для здійснення господарської діяльності юридичними та фізичними особами, що працюють у цій сфері; належне виконання функцій держави з підтримки розвитку культурно-мистецької діяльності; збереження культурно-мистецької спадщини; створення позитивного іміджу країни; задоволення потреб громадян у культурних благах тощо.

Своєчасне виконання цих завдань призведе до успішної діяльності та розвитку соціальних інститутів, що передбачає створення багатоканальної системи фінансування цієї сфери, одним із важливих елементів якої є її бюджетне забезпечення.

Незважаючи на велику кількість досліджень, питання бюджетного забезпечення сфери культури є недостатньо дослідженими, що і зумовило вибір теми дослідження.

Метою статті є з'ясування особливостей бюджетного забезпечення сфери культури України в умовах формування ринкової системи господарювання та запропонування заходів щодо поліпшення системи бюджетного забезпечення.

Для досягнення мети поставлено такі завдання: аналіз бюджетних видатків та виявлення їх ролі у розв'язанні соціальних і економічних проблем у сфері культури.

З 1991 року до 2009 року частка видатків на культуру і мистецтво у структурі загальних видатків зведеного бюджету України коливалася від 1,18 % до 2,53 %, що було зумовлено

© Бессараб О. О., 2011

економічною ситуацією, яка склалася в нашій країні, можливостями наповнення дохідної частини бюджету, пріоритетами культурно-мистецької політики і впливом інших внутрішніх і зовнішніх чинників [2]. Причиною таких незначних видатків є невизначеність політичної ситуації. Тому уряду, на перспективу, потрібно звернути увагу на належне фінансове забезпечення цієї сфери з метою посилення впливу культурно-мистецької діяльності на українське суспільство, формування позитивних установок і ціннісних орієнтацій населення, переходу на інноваційні методи роботи і прискорену інформатизацію галузі, становлення сучасної інфраструктури для активізації мистецько-туристичного потенціалу країни [3].

Під час складання кошторису дуже важливо враховувати розмір видатків зведеного бюджету в розрахунку на одну особу, оскільки цей показник свідчить про можливості нашої держави із забезпечення населення базовими культурно-мистецькими благами. Темпи зростання видатків на культуру і мистецтво в розрахунку на одну особу в окремі періоди були нижчими від індексу споживчих цін, що, у свою чергу, погіршувало фінансово-господарське становище закладів і установ цієї сфери й можливості надання ними якісних послуг [4].

З метою стимулювання господарської діяльності у сфері культури передбачено прийняття Закону України "Про національний культурний продукт" [5]. Хоча треба зазначити, що в цьому законопроекті є дискусійні положення. Зокрема, передбачено: запровадження стандартів і нормативів надання культурних послуг громадянам України без орієнтації на конкретні показники; збереження й розвиток базової мережі державних і комунальних закладів культури для розширення доступу до культурних послуг якомога більшого кола потенційних споживачів, що є одним із пріоритетів державної політики, вже передбачених заходами підтримки закладів культури в період економічної кризи [6] та іншими нормативно-технічними документами, тому не потребує фіксації та уточнення в цьому законопроекті.

В Україні відбувається поступовий перехід до застосування програмно-цільового методу у процесі складання бюджетів різних рівнів [7], що обумовило зміну підходів до бюджетного забезпечення сфери культури. Цей метод сприяє тому, що держава надаватиме саме ті культурно-мистецькі блага, в яких населення реально зацікавлене, які мають одні з найвищих показників соціальної ефективності та враховують не лише нинішні, а й майбутні потреби. Програмно-цільовий метод дає змогу вдосконалити механізм державного управління у сфері культури через посилення відповідальності головних розпорядників бюджетних коштів за їх цільове використання, досягнення мети й виконання завдань відповідної програми. Водночас застосуванню цього методу перешкоджають певні проблеми, зумовлені великою кількістю державних зобов'язань, що призводить до нецільового використання бюджетних коштів і, відповідно, пролонгації реалізації тієї чи іншої програми.

Чинна модель формування бюджетних асигнувань на сферу культури і мистецтва в Україні передбачає перерозподіл частини ВВП на утримання культурно-мистецьких закладів та установ і не розглядає ці кошти як інвестиції в межах реалізації стратегії людського розвитку [8].

Тому існуюча система бюджетного забезпечення сфери культури у країні є недостатньо ефективною, отже, потребує здійснення комплексу заходів, спрямованих на її вдосконалення, основними з яких є:

перегляд існуючих нормативів бюджетного забезпечення сфери культури з урахуванням макроекономічних показників;

доопрацювання методики фінансування сфери культури, в основі якої є розрахунок обсягів бюджетних видатків на одну особу, з урахуванням головних соціальних і економічних показників розвитку як країни загалом, так і окремих її регіонів;

створення прозорих механізмів для залучення додаткових позабюджетних джерел фінансування культурно-мистецьких закладів і установ з урахуванням надання різних видів пільг для юридичних і фізичних осіб.

Отже, реалізація викладених вище пропозицій сприятиме покращенню фінансового забезпечення закладів культури та мистецтва й раціональному використанню фінансових ресурсів галузі.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Бюджетна політика у контексті соціально-економічного розвитку України / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, О. І. Амоша та ін. – К. : НДФІ, 2004. – С. 487. 2. Державні цільові програми та упорядкування програмного процесу в бюджетній сфері / В. М. Гесць, В. П. Александрова, О. І. Амоша, В. В. Близнак та ін. ; за ред. акад. НАН України В. М. Гейця. – К. : Наукова думка, 2008. – С. 16–17, 25. 3. "Про державну підтримку культури і мистецтва в Україні" : Указ Президента України від 20.10.1998 р. № 1152/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 4. "Про затвердження Державної програми розвитку культури на період до 2007 року" : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2003 р. № 1235 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 5. Проект Закону України "Про національний культурний продукт" 01.04.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua). 6. "Про деякі невідкладні заходи щодо підтримки закладів культури в період економічної кризи" : Постанова Верховної Ради України від 05.03.2009 р. № 1114-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua). 7. Статті 2, 30, 87 Бюджетного кодексу України від 21.06.2006 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 8. "Основи законодавства України про культуру" : Закон України від 14.02.1992 р. № 2117-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

## **ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ**

*Анотація. Розглянуто основи формування доходів місцевих бюджетів України відповідно до діючої законодавчо-нормативної бази. При цьому робиться акцент на існуючі проблеми, які виникають при розподілі бюджетних ресурсів.*

*Аннотация. Рассмотрены основы формирования доходов местных бюджетов Украины согласно действующей законодательно-нормативной базе. При этом делается акцент на существующие проблемы, возникающие при распределении бюджетных ресурсов.*

*Annotation. The foundations of forming incomes of Ukraine's local budgets in accordance to the law currently in force are examined. The accent is made on existent problems, which arises when budget's resources are distributed.*

*Ключові слова: міжбюджетні відносини, місцеві бюджети, система міжбюджетних відносин, трансферти, дотації, субвенції.*

Важлива роль місцевих бюджетів в умовах переходу до економіки ринкового типу обумовлена децентралізацією бюджетної системи України. При цьому ефективна реалізація завдань, покладених на місцеві органи влади, можлива лише при достатності фінансових ресурсів і їх відносній самостійності. У зв'язку із цим наукові дослідження у сфері забезпечення автономності місцевих бюджетів шляхом формування їхньої дохідної частини на основі об'єктивної оцінки податкового потенціалу території є вкрай актуальними.

Питанням міжбюджетних відносин присвячено чимало робіт відомих вчених, зокрема: Буковинського С. А., який пропонував розподілити повноваження між усіма рівнями бюджетів; Кириленко О. П., чий пропозиції стосувалися виняткового управління державною владою, а також Андрущенко В. А., Василика О. О., Кравченко В. Б., Луїної І. І., Федосова А. В., Юрія С. Ю. та ін. У названих роботах автори досить широко розкривають становлення місцевих бюджетів, розвиток міжбюджетних взаємовідносин та законодавчої бази.

Мета статті полягає у дослідженні основних проблем міжбюджетних відносин, які виникають при формуванні та розподілі фінансових ресурсів між бюджетами різних рівнів.

У статті 81 Бюджетного кодексу України зазначено, що міжбюджетні відносини – це відносини між державою, Автономною Республікою Крим та місцевим самоврядуванням щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією та законами України [1].

Головний недолік діючої системи міжбюджетних відносин полягає у відсутності чіткого розподілу функціональних повноважень між центральними і місцевими органами влади. Це породжує відсутність конкретної відповідальності за виконання покладених функцій і стимулів до ефективного використання бюджетних коштів.

В Україні постійною проблемою бюджетного процесу є визначення оптимальних форм і методів перерозподілу дохідних джерел, які будуть спрямовані на збалансування державних і місцевих інтересів.

Ряд податків, значущих за своєю питомою вагою в загальному обсязі доходів місцевого бюджету, не робить своєї стимулюючої та регулюючої дії в діяльності адміністративно-територіальної одиниці.

Згідно з Бюджетним кодексом України, за місцевими бюджетами закріплено лише кілька податків, які дають бюджетам реальні та значущі доходи. Це: податок з доходів фізичних осіб; державне мито; плата за ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності та сертифікати, що видаються виконавчими органами відповідних рад; плата за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, що справляється виконавчими органами відповідних рад; плата за торговий патент на здійснення деяких видів підприємницької діяльності; надходження адміністративних штрафів; єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва у частині, що належить відповідним бюджетам [1].

Держава фінансово підтримує місцеве самоврядування, бере участь у формуванні доходів місцевих бюджетів, здійснює контроль за законними, доцільними, економічними, ефективними витратами коштів та належним їх обліком. Вона гарантує органам місцевого самоврядування дохідну базу, достатню для забезпечення населення послугами на рівні мінімальних соціальних потреб. У випадках, коли доходи від закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків та зборів перевищують мінімальний розмір місцевого бюджету, держава вилучає із місцевого бюджету до державного бюджету частину надлишку в порядку, встановленому Законом про державний бюджет [2].

Високий ступінь вирівнювання видатків місцевих бюджетів став можливим унаслідок обмеження податкових гарантій для місцевих бюджетів і збільшення частки трансфертів у доходах. Податкові повноваження місцевих органів влади фактично обмежуються місцевими податками і

зборами, а також правом змінювати ставки єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва. Це означає, що органи місцевого самоврядування фактично позбавлені повноважень, які дозволяли б їм приводити видатки місцевих бюджетів відповідно до можливостей їх фінансування. Безумовно, вирівнювання фінансових можливостей місцевих бюджетів до певної міри є необхідним – як з метою виконання соціальних зобов'язань держави, так і з економічної точки зору, для попередження неефективного міжрегіонального переміщення капіталу, праці, інших факторів виробництва. Однак слід звернути увагу на негативні економічні наслідки такої політики для вирішення завдань розвитку регіонів і розширення їх податкової бази.

Необхідність у чималих трансфертах зумовлена тим, що вирівнювання бюджетних видатків відбувається в умовах значних (майже п'ятикратних) міжрегіональних відмінностей у рівні податкових надходжень у розрахунку на одну людину.

Як бачимо, зростання витрат на дотації та субвенції місцевим бюджетам викликано значною диференціацією умов і рівня розвитку економіки регіонів, а отже, і можливостей акумулювання податків (така ситуація спостерігається і всередині окремих регіонів). Оскільки економічні умови не можуть змінитися миттєво, забезпечення певного мінімального рівня видатків місцевих бюджетів і в подальшому потребуватиме централізації чималих коштів у Державному бюджеті України [3].

Вдосконалення бюджетного процесу на місцевому рівні є одним з основних пріоритетів у створенні умов для економічного зростання не тільки окремих регіонів, а й усієї держави. З метою вдосконалення процесу формування місцевих бюджетів потрібне подальше реформування законодавства, що регулює фінансові відносини в аналізованій сфері шляхом систематизації, подальшої конкретизації діючих норм і створення механізмів захисту бюджетних прав органів місцевого самоврядування на всіх стадіях бюджетного процесу, тобто в період підготовки, прийняття, виконання та контролю виконання місцевих бюджетів.

Процес збільшення частини місцевих бюджетів у бюджетній системі повинен відповідати загальноєвропейській тенденції фінансової децентралізації бюджетного процесу. Для нормального здійснення цього плану треба реально передати місцевим бюджетам нові джерела фінансових надходжень, зокрема запровадити податок на нерухоме майно, розширити перелік місцевих податків і зборів за рахунок проведення податків з цільовим використанням отриманих коштів. У свою чергу, для збільшення витрат місцевих бюджетів є два способи: до їхніх доходів треба додати деякі інші джерела податкових надходжень або слід збільшувати трансферти, виконання державою своїх зобов'язань в частині дотацій і трансфертів до місцевих бюджетів.

Удосконалення податкової системи на макро- та мікроекономічному рівнях має здійснюватися шляхом встановлення стабільних ставок податкових надходжень до державних і місцевих бюджетів та розширення прав органів місцевої виконавчої влади щодо формування і використання місцевих податків і зборів.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Бюджетний кодекс України від 09.07.2010 р. № 2478-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>. 2. Лилик О. Я. Межбюджетные отношения в экономической системе государства / О. Я. Лилик // Финансы Украины. – 2009. – № 6. – С. 30. 3. Лунина И. Стратегия реформирования местных бюджетов в Украине / И. Лунина // Зеркало недели. – 2008. – № 21. – С. 23. 4. Линина И. О. Развитие стимулирующих засад формирования местных бюджетов / И. О. Линина // Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми : матеріали науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2008. – С. 114–117. 5. Толуб'як В. С. Удосконалення формування доходів місцевих бюджетів / В. С. Толуб'як // Финансы Украины. – 2007. – № 11. – С. 68–71.

УДК 657.446: 06.047.42

**Вайсєро А. В.**

## **ПДВ У БЮДЖЕТНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ**

*Анотація. Викладено порядок відображення ПДВ у бюджетних організаціях, окреслено проблематику обліку ПДВ.*

*Аннотация. Изложено порядок отражения НДС в бюджетных организациях, охарактеризована проблематика учета НДС.*

*Annotation. The order of VAT reflection in budgetary organizations is expounded, problems of VAT account are characterized.*

*Ключові слова: ПДВ, бюджетна організація, кошторис, видатки, загальний та спеціальний фонди, податковий період, податковий кредит.*

Бюджетні організації здійснюють свою діяльність за рахунок коштів, одержуваних із бюджету. Але коштів, що виділяються, не вистачає на забезпечення всіх потреб таких організацій.

© Вайсєро А. В., 2011



Тому для багатьох бюджетних організацій додатковим джерелом грошових коштів є плата, отримувана від діяльності з надання ними платних послуг. Переліки платних послуг затверджуються Кабінетом Міністрів України щодо кожної з галузей бюджетної сфери – охорони здоров'я, освіти, культури тощо.

У зв'язку із цим послуги, що надаються бюджетними установами, можна поділити на дві групи:

1) послуги, надання яких фінансується з бюджету і плата з одержувачів яких не справляється, тобто безкоштовні послуги;

2) послуги, надання яких бюджетними установами здійснюється на платній основі, тобто платні послуги.

Здійснення операцій з надання платних послуг пов'язане з обов'язком сплати податку на додану вартість, оскільки за своєю природою такі операції є об'єктом обкладення ПДВ.

Порядок розрахунку податку на додану вартість регулюється Законом України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. з подальшими змінами та доповненнями [1].

Зазначеним Законом передбачено, що цей податок сплачують ті бюджетні установи, обсяг оподаткованих операцій яких з продажу товарів, робіт, послуг протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 300 000 грн (без урахування ПДВ). У цьому випадку бюджетна установа має зареєструватися у державній податковій інспекції як платник податку на додану вартість та отримати довідку за формою 4-ОПП.

Базу оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначають на підставі договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включається в ціну товарів (робіт, послуг). Податок становить 20 % бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг). Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається:

дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка подія, що сталася раніше;

дата зарахування коштів покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку чи дата їх оприбуткування в касі;

дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Податковий період – це період, за який платник податку зобов'язаний проводити розрахунки податку та сплачувати його до бюджету.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до кошторисних витрат.

Податковий кредит – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Установи й організації, які підпадають під визначення платників податку, зобов'язані зареєструватися як платники податку в органах Державної податкової служби за місцем свого знаходження та вести податковий облік, який передбачає окреме ведення книги обліку з продажу та придбання щодо операцій, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20 % і звільнених від оподаткування, а також надання податкової накладної на кожну поставку чи продаж товару (робіт, послуг) [2].

Законом передбачено низку операцій, що не є об'єктом оподаткування, а також операції бюджетних установ, що звільняються від оподаткування. Так, згідно з переліком, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 21.01.1998 р. № 61, від оподаткування податком на додану вартість звільняються платні послуги з вищої (у межах ліцензованого обсягу прийому), середньої, професійно-технічної освіти, а також платні послуги, що надаються закладами охорони здоров'я, затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 05.10.1998 р. № 1802, які мають відповідні ліцензії на надання таких послуг [1].

При цьому установи-платники податку, які здійснюють операції з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування, не мають права включати до податкового кредиту суми податку, що сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких належить до видатків за рахунок коштів загального чи спеціального фондів. Суми податку, сплачені платником за придбані товари (роботи, послуги), у такому разі відшкодовуються за рахунок відповідних джерел фінансування.

Стосовно права на податковий кредит з інших операцій, які відповідно до Закону оподатковуються податком на додану вартість, зазначені установи мають право на податковий кредит на дату списання коштів з банківського рахунка в оплату товарів (робіт, послуг), вартість яких належить до складу кошторисних витрат лише в тій частині, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду.

Бюджетні установи-платники ПДВ:

визначають суму податкового зобов'язання з ПДВ на загальних підставах (база оподаткування та ставка ПДВ 20 % згідно з Законом);

до складу податкового кредиту з ПДВ включають лише суми ПДВ, сплачені при придбанні товарів (робіт, послуг) виключно за рахунок коштів спеціального фонду, оскільки отримання доходів загального фонду не пов'язано із веденням господарської діяльності в розумінні Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Крім того, до складу

податкового кредиту можна зараховувати лише суми ПДВ, які були сплачені при придбанні товарів (робіт, послуг), які беруть участь у наданні платних послуг, які є об'єктом нарахування податкових зобов'язань;

виписують податкові накладні;  
звітують за ПДВ, складаючи Декларацію з ПДВ [3].

Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість доцільно вести на трьох субрахунках другого порядку:

субрахунку № 641/1 – Розрахунки з бюджетом за ПДВ;  
субрахунку № 641/2 – Податковий кредит;  
субрахунку № 641/3 – Податкове зобов'язання.

Нарахування податку на додану вартість відповідно до чинного законодавства проводиться за кредитом субрахунку № 641/3 та дебетом субрахунку № 811, перерахування суми податку до бюджету відображається за дебетом субрахунку № 641/3 та кредитом субрахунків № 313, 323.

Бюджетні установи, які не є платниками ПДВ, суми ПДВ, сплачені при придбанні товарів (робіт, послуг тощо), зараховують на видатки установи.

На даному етапі небагато бюджетних організацій є платниками ПДВ. Але ті, що зареєстровані платниками ПДВ при роботі із постачальниками – платниками ПДВ, створюють для останніх багато незручностей. Тому є сенс зниження порогу з 300 000 до 50 000 грн.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. № 168/97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посібн. / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2004. – 295 с. 3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посібн. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП "Рута", 2004. – 448 с.

УДК 654.76

**Ганнесена В. О.**

## **ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ ЗАПАСІВ ДО БЮДЖЕТНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ У ВИГЛЯДІ ГУМАНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ**

*Анотація. Розглянуто організацію первинного та аналітичного обліку отриманих запасів у вигляді гуманітарної допомоги в умовах діяльності бюджетних організацій.*

*Аннотация. Рассмотрена организация первичного и аналитического учета полученных запасов в виде гуманитарной помощи в условиях деятельности бюджетных организаций.*

*Annotation. The organisation of primary and analytic accounting of obtained supplies as a humanitarian help in conditions of budgetary organisations activity is considered.*

*Ключові слова: гуманітарна допомога, медикаменти, продукти харчування.*

Організації часто отримують гуманітарну допомогу саме у вигляді запасів, до складу яких у бюджетних організаціях входять медикаменти, продукти харчування, що пов'язано із самою сутністю поняття гуманітарної допомоги як надзвичайного стану, зокрема внаслідок стихійного лиха, аварій, епідемій, екологічних, техногенних та інших катастроф, які створюють загрозу для життя і здоров'я населення, або тяжкою хворобою конкретних фізичних осіб. Тож вирішення проблем, з якими зіштовхуються бухгалтери бюджетних установ при обліку гуманітарної допомоги у вигляді запасів є досить актуальним.

Вивченням даної проблеми займалися такі науковці, як: Голіков В. І., Сімченко І. А., Канаєва Т. В. та ін.

Мета статті полягає в дослідженні організації первинного та аналітичного обліку отриманих запасів у вигляді гуманітарної допомоги в бюджетних установах.

Згідно з Законом України "Про гуманітарну допомогу" [1], гуманітарна допомога – це цільова адресна безоплатна допомога у грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами із гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном, які потребують її у зв'язку з соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим становищем, виникненням надзвичайного стану, зокрема внаслідок стихійного лиха, аварій, епідемій і епізоотій, екологічних, техногенних та інших катастроф, які створюють загрозу для життя і здоров'я населення, або тяжкою хворобою конкретних фізичних осіб.



У Наказі Головного управління Державного казначейства України № 113 [2] сказано, що облік гуманітарної допомоги в бухгалтерському обліку бюджетних установ здійснюється у загальному порядку, згідно з Наказом Головного управління Державного казначейства України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ" № 114 [3].

Матеріальні цінності, що надійшли до бюджетної установи в порядку гуманітарної допомоги, приймаються створеною наказом керівника установи комісією з обов'язковою участю працівника бухгалтерії та представника вищої за рангом організації. Приймання цінностей проводиться шляхом їх перелічування, зважування у присутності матеріально відповідальної особи, якій передаються ці цінності на зберігання. На прийняті матеріальні цінності комісія складає акт, який підписується членами комісії [4].

Операції з отримання матеріалів та продуктів харчування як гуманітарної допомоги, відображаються за дебетом відповідного субрахунку рахунку 23 "Матеріали і продукти харчування" і кредитом субрахунку 712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ".

Списання вартості матеріалів і продуктів харчування, витрачених на потреби установи, набувачами відображається за дебетом субрахунку 812 "Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ" і кредитом відповідного субрахунку рахунку 23 "Матеріали і продукти харчування".

У свою чергу, доходи за отриманою гуманітарною допомогою, що відображаються на субрахунку 712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ" та проведені протягом поточного року фактичні видатки за витраченою гуманітарною допомогою, що відображаються на субрахунку 812 "Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ", у кінці року заключними оборотами списуються на субрахунок 432 "Результат виконання кошторису за спеціальним фондом".

Гуманітарна допомога підлягає реєстрації у відповідній комісії при облдержадміністрації, яка потім контролює її надання та використання.

Згідно з Інструкцією з обліку запасів бюджетних установ № 125 [5] бухгалтерією та матеріально відповідальними особами облік запасів, отриманих як гуманітарна допомога, ведеться за загальним порядком, але окремо від запасів, придбаних установою за рахунок коштів загального або спеціального фондів кошторису доходів та видатків. Тобто серед великої кількості документації бухгалтер бюджетної установи має якось виділити ту, яка є підтвердженням отримання саме гуманітарної допомоги. Це необхідно для того, щоб потім узагальнити таку інформацію в меморіальному ордері та фінансовій звітності.

Для вирішення даної проблеми пропонується використання поміток на таких документах (так, як це прийнято для обліку грошових документів, який так само повинен вестись окремо і на яких касир ставить спеціальний штамп) або запровадження спеціального додаткового реєстра аналітичного обліку, в якому б узагальнювалась інформація про отриману гуманітарну допомогу й на основі якого бухгалтери мали б змогу заповнювати звітність.

Меморіальний ордер № 14 "Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ" передбачає облік інших власних надходжень, до яких і відносять гуманітарну допомогу. На кожен вид надходжень просто відкривається окремий меморіальний ордер. При цьому ордери нумерують як № 14-1, 14-2 і т. д. Тобто дані про гуманітарну допомогу також у такий спосіб відокремлюють від інших надходжень бюджетної організації [6].

Дані про надходження та використання гуманітарної допомоги відображаються отримувачами та набувачами у формах звітності. Дані про отримані матеріали і продукти харчування відображаються у формі № 6 "Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування".

У пояснювальній записці до кварталних та річних звітів наводяться короткі роз'яснення щодо отриманої гуманітарної допомоги.

Отже, отримувач гуманітарної допомоги і набувач гуманітарної допомоги (юридична особа) щомісячно в установленому порядку подають до відповідної комісії з питань гуманітарної допомоги звіти про наявність та розподіл гуманітарної допомоги до повного використання всього обсягу отриманої гуманітарної допомоги. У разі відсутності обліку щодо отримання та цільового використання гуманітарної допомоги вона вважається використаною не за цільовим призначенням, тому правильна організація обліку отриманої гуманітарної допомоги є дуже важливим аспектом функціонування бюджетної установи.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Закон України "Про гуманітарну допомогу" № 1192-XIV від 22.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Наказ Головного управління Державного казначейства України "Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги" № 113 від 10.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Наказ Головного управління Державного казначейства України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ" № 114 від 10 грудня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 4. [http://www.vuzlib.net/bubo\\_k/7.htm](http://www.vuzlib.net/bubo_k/7.htm). 5. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ № 125 від 08.12.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 6. <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2001/01/01pr5.html>.

## УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНИХ (ТЕНДЕРНИХ) ЗАКУПІВЕЛЬ

*Анотація. Досліджено порядок організації тендерних закупівель, проаналізовано їх недоліки і запропоновано напрями вдосконалення.*

*Аннотация. Исследован порядок организации тендерных закупок, проанализированы их недостатки и предложены направления усовершенствования.*

*Annotation. The organization of procurement tenders is studied, their shortcomings are analysed and directions of improvement are suggested.*

*Ключові слова: державні закупівлі, тендер, система державних закупівель, бюджетне та тендерне законодавство.*

Тема тендерних закупівель досить актуальна у наші дні. З переходом України до ринкових відносин зросла потреба кардинальних законодавчих змін системи державних закупівель. За останні декілька років прийнято ряд нормативно-правових документів, що регулюють механізм закупівель за бюджетні кошти.

Розробкою теми тендерних закупівель займалися ще міжнародні фахівці. Вони передали досвід сучасним вченим, які займаються розробкою напрямів удосконалення державних закупівель. Серед таких вчених можна виділити: Череп А. В., Максименко З. В., Волошинову Д. С., О. Шейко, Шатковського О. П. та ін.

Мета статті полягає у дослідженні процесу державних закупівель, виявленні недоліків цього процесу та розробці рекомендацій щодо його вдосконалення.

З метою залучення додаткових коштів для поповнення Державного бюджету України, подальшого розвитку конкурентоспроможності, забезпечення прозорості і відкритості процедури продажу товарів, робіт та послуг і для розвитку малого й середнього бізнесу були створені тендерні торги. Державні закупівлі – це складний та недосконалий процес, який потребує великих витрат часу, коштів та досконалого знання законодавства у сфері державних закупівель [1].

Основним документом, що регулює механізм закупівель за бюджетні кошти, є Закон України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти" від 22.02.2000 р. № 1490-III, зі змінами та доповненнями [2].

В основі даного Закону лежить принцип раціонального та ефективного використання бюджетних коштів та глобального впровадження у сферу закупівель товарів, робіт та послуг для державних потреб єдиної структурованої системи, що базується на суспільно визнаних опорах ринкової економіки: конкуренції, прозорості, недискримінації та децентралізації. Спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади, який контролює і координує державні закупівлі, є Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України. Вагомим внеском у процес врегулювання держзакупівель на законодавчому рівні є відгук активної маси учасників у вигляді запитів на роз'яснення або скарг про незаконні дії замовників торгів [3].

Згідно з Законом, торги (тендер) – здійснення конкурентного відбору учасників з метою визначення переможця торгів (тендера).

Державні закупівлі здійснюються на основі таких принципів:  
максимальна економія та ефективність;  
добросовісна конкуренція серед учасників;  
відкритість та прозорість на всіх стадіях державних закупівель;  
недискримінація учасників;  
об'єктивна та неупереджена оцінка тендерних пропозицій;  
запобігання проявам корупції;

вільний доступ, відкритість та доступність інформації з питань закупівель, у тому числі для громадян України та громадських організацій.

Закупівля здійснюється згідно з річним планом. Річний план, зміни до нього спрямовуються Державному казначейству України, річний план, кошторис (тимчасовий кошторис), фінансовий план (план асигнувань, план використання бюджетних (державних) коштів), зміни до них – уповноваженому органу впродовж 5 робочих днів з дня їх затвердження [4].

Оцінка тендерних пропозицій зазвичай здійснюється у три етапи (рисунок). На першому етапі перевіряється додержання формальних вимог, які наведені у тендерній документації. На другому



етапи пропозиції розглядаються на предмет відповідності вимогам тендерної документації стосовно умов виконання договору та вимогам технічного завдання щодо характеру відповідності продукції технічним вимогам, графіків постачання та платежів, післяпродажного обслуговування, запасних частин та ін. Останній етап полягає в ранжируванні пропозицій та визначенні на його підставі переможця [5].

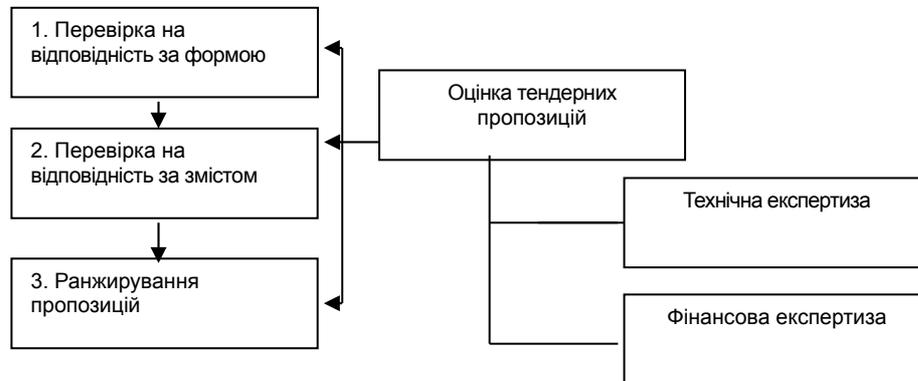


Рис. Етапи здійснення тендерних пропозицій

Вільний доступ до інформації та наявність програм підтримки малого та середнього бізнесу сприяють вдосконаленню цього ринку, роблять його більш цікавим для багатьох організацій і підприємств. Знання своїх прав, можливостей і шляхів їх відстоювання сприяють досягненню більшого успіху на цьому ринку. В Україні регулярно проводяться програми підтримки малого та середнього бізнесу з метою інформаційної підтримки активних учасників торгів. Проте часто помилки самих замовників торгів призводять до необ'єктивного результату. Причиною тому є активні зміни законодавчої бази в цій сфері [1].

Більшість учасників не використовують право звернення до замовника за роз'ясненнями тендерної документації, заздалегідь погоджуючись з усіма вимогами та умовами. На практиці часто виходить так, що, фактично маючи контракт на руках, учасник тендера змушений чекати рішення уповноваженого органу з цієї закупівлі, бо один з конкурентів скористався правом на оскарження будь-яких помилок у тендерній документації або неправочинних дій замовника.

Часто в такій ситуації уповноважений орган оголошує результати торгів недійсними, або замовник, переглянувши умови документації в новій редакції, вибирає вже іншого переможця. А з огляду на те, що процес закупівлі триває часом не один місяць, такий результат може негативно вплинути на фінансовий стан претендента.

І все-таки практика показує, що будь-який суб'єкт ринку, активно використовуючи свої права, може виграти конкурс на тендерне постачання і, таким чином, збільшити доходи від реалізації, причому з гарантованою оплатою [3].

Порушення порядку державних закупівель є дуже гострою проблемою на сьогодні. Відповідно до статистичної документації лише підрозділами Державної контрольно-ревізійної служби протягом 2008 – 2009 років встановлено порушень чинного порядку здійснення закупівель приблизно на 4 200 об'єктах контролю (з понад 15 900 перевірених) на загальну суму більше 330,2 млн грн, що становить близько 90 % суми фінансування, виділеного їм на дані цілі. При цьому в основу фінансування системи Законом задекларовано такі критерії, як прозорість, ефективність, недискримінація, сприяння розвитку конкурентного середовища. Торги застосовуються, якщо вартість товарів складає 30 тис. грн, робіт – 300 тис. грн. Порушники ігнорують тендери, "розділяючи предмет закупівлі на частини", а також купують товар у одного учасника [6].

Недосконалість нормативно-законодавчої бази негативно позначається на оптимізації тендерних закупівель. Організаційний початок у суспільстві належить державі, його державноуправлінській складовій, яка може впливати на прискорення або стримування розвитку системи державних закупівель, усувати неефективні закупівлі і, як наслідок, соціально-негативні явища. У рамках загальної проблеми важливе значення має професіоналізація держслужбовців, удосконалення кадрового забезпечення у сфері державних закупівель для підготовки компетентних спеціалістів, які зможуть ефективно використовувати як кошти державного бюджету, так і кошти, отримані від господарської діяльності підприємств, для забезпечення державних потреб в умовах кризи. Для більш ефективного процесу державних закупівель фахівці рекомендують упроваджувати такі заходи:

створення спеціальних організацій, які б від імені громадськості стежили за прозорістю тендерних процедур;

підвищення професіоналізму держслужбовця;

створення відповідних інституцій, у тому числі державних для координації та надання консультативних послуг у сфері державних закупівель;

навчання, розробка освітніх програм для підготовки і підвищення кваліфікації фахівців, що безпосередньо займаються закупівлями товарів, робіт і послуг в організаціях-замовниках [3].

Для сприяння цим заходам були утворені Тендерний комітет і Тендерна палата України. Також треба створити реєстр недобросовісних учасників тендерних торгів, який би містив не тільки їх назву, але й інформацію про їх керівників і власників. Ця пропозиція є вимушеним реагуванням на зловживання, проте її застосування не тільки покращить дисципліну і відповідальність майбутніх учасників тендерних торгів, але й зекономить державні кошти і час.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Приватний підприємець // Вісник державних закупівель або далі про тендери. – 2008. – № 2. – С. 7–8. 2. Дев'ять кіл пекла для державних закупівель // Віче. – 2009. – № 13. – С. 9–10. 3. Шатковський О. П. Функціонування національної системи державних закупівель / О. П. Шатковський // Вісник державних закупівель. – 2009. – № 1. – С. 2–5. 4. Закон України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти" від 22.02.2000 р. № 1490-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 5. Тендерна палата № 2 // Віче. – 2007. – № 19. – С. 58–59. 6. Шейко О. Способи протидії у сфері державних закупівель / О. Шейко // Державні закупівлі України. – 2007. – № 7 (37).

УДК 06.047.42

**Голубова А. А.**

## **СОСТАВЛЕНИЕ И ПОРЯДОК ВЫПОЛНЕНИЯ СМЕТ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*Аннотация. Рассмотрено порядок составления смет в бюджетных организациях, процесс их принятия и выполнения.*

*Анотація. Розглянуто порядок складання кошторису у бюджетних установах, процес його прийняття та виконання.*

*Annotation. The procedure for making estimate in budget organizations, the process of its adoption and execution are considered.*

*Ключевые слова: бюджетные учреждения, смета, нормы затрат, бюджетная классификация.*

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и организациях имеет отличия от учета хозяйственных предприятий. При этом проблемы ведения бухгалтерского учета в учреждениях непромышленной сферы неоднородны, поскольку не определяются конкретным видом деятельности.

Целью статьи является рассмотрение теоретических аспектов, касающихся сметы доходов и расходов бюджетных учреждений и порядка их исполнения. Теоретическим и методологическим проблемам учета, анализа и использования учетно-аналитической информации в составлении смет бюджетных организаций, развитии многоканального финансирования, разработке систем составления смет посвящены труды отечественных и зарубежных ученых, в частности: Бакаева А. С., Бахрушиной М. А., Еленевской Е. А., Ендовицкого Д. А., Ивашкевича В. Б., Керимова В. Э., Ковалева В. В., Кондракова Н. П., Лабынцева Н. Т., Мельник М. В., Мироновой О. А., Наумовой Н. А., Поздеева В. Л. и др.

Основным нормативным документом, который регулирует деятельность бюджетных учреждений, является Бюджетный кодекс Украины. Он определяет основы бюджетной системы Украины, ее структуру, принципы, правовые основы функционирования, основы бюджетного процесса и межбюджетных отношений, ответственность за нарушение бюджетного законодательства [1].

Согласно п. 6 ст. 2 Бюджетного кодекса Украины, бюджетное учреждение – это орган, учреждение или организация, определенная Конституцией Украины, а также учреждение или организация, созданная в установленном порядке органами государственной власти, органами власти Автономной Республики Крым или органами местного самоуправления, которая полностью содержится за счет соответствующего государственного бюджета или местных бюджетов. Бюджетные учреждения являются неприбыльными.

Для обеспечения задач и функций, которые осуществляются органами государственной власти, органами власти Автономной Республики Крым и органами местного самоуправления на протяжении бюджетного периода, бюджетные учреждения используют план формирования и

использования финансовых ресурсов, который называется бюджетом (п. 1 ст. 2 Бюджетного кодекса Украины).

Финансирование бюджетных учреждений из всех видов бюджетов осуществляется на основе смет расходов бюджетных учреждений.

Смета бюджетного учреждения – это финансово-плановый акт, который имеется у всех бюджетных учреждений. В смете определяются объем, целевое направление и поквартальное распределение ассигнований, выделяемых из бюджета тому или иному бюджетному учреждению. Исходя из того, что смета является финансово-плановым актом, который является разновидностью финансово-правового акта, она имеет юридическое значение.

Форма сметы, основные показатели, по которым она составляется, нормы и расценки для определения размера расходов сообщаются вышестоящим организациям. В типовой смете содержатся данные, общие для всех бюджетных учреждений. Смета состоит из трех частей:

в первой части указываются наименование и адрес учреждения, бюджет, из которого оно финансируется, и свод расходов по статьям с распределением по кварталам;

во второй части отражаются показатели оперативного плана на начало и конец года, а также среднегодовые показатели;

в третьей части приводятся расчеты и обоснования по каждой статье расходов и отдельным ее элементам.

Расходы бюджетных учреждений подразделяются на капитальные вложения и текущее содержание учреждения. Последние состоят из административно-хозяйственных и операционных расходов.

Административно-хозяйственные расходы включают затраты на содержание управленческого, хозяйственного и вспомогательного персонала, на командировки, приобретения инвентаря и пр.

Операционные расходы – это затраты, связанные с осуществлением деятельности учреждения.

Расчет сумм расходов по смете на планируемый год производится исходя из объема деятельности учреждения, определенного планом развития учреждения, и фактического его исполнения за предшествующий год.

Все расходы, включаемые в смету, должны группироваться по видам и целевому назначению, при определении их суммы необходимо строго соблюдать режим экономии.

Бюджетная классификация имеет организующее и правовое значение. Первое проявляется в том, что она позволяет единообразно: 1) учитывать доходы и расходы бюджета; 2) составлять отчетность об исполнении бюджета; 3) осуществлять контроль и анализ по каждому виду доходов и расходов; 4) кодировать показатели бюджетов и отчетов при машинной обработке.

Правовое значение заключается в том, что показатели доходов и расходов являются финансовыми планами, обязательными для исполнения.

Баланс исполнения сметы расходов является основным отчетным документом, необходимым для управления анализом хозяйственной и финансовой деятельности бюджетного учреждения, контроля над использованием по назначению предоставленных учреждению средств.

По данным баланса можно определить, как снижаются материальные затраты, сокращается дебиторская задолженность, наличие которой указывает на несвоевременность платежей между организациями.

Есть некоторые ограничения и правила, которых следует придерживаться при составлении сметы бюджетного учреждения. Эти ограничения и правила для бюджетных учреждений на всех стадиях бюджетного процесса предусмотрены Бюджетным кодексом Украины и Законом "О Государственном бюджете Украины".

Первое ограничение состоит в том, что бюджетное учреждение не имеет права осуществлять займ в любой форме или предоставлять за счет бюджетного средства ссуды юридическим и физическим лицам, кроме случаев, предусмотренных Законом "О Государственном бюджете Украины".

Ограничение второе заключается в том, что распорядители бюджетных средств берут бюджетные обязательства и проводят расходы только в границах бюджетных ассигнований, установленных сметами. Статьей 26 Закона Украины "О Государственном бюджете Украины на 2003 год" предусмотрено, что обязательства, взятые распорядителями средств Государственного бюджета Украины без соответствующих бюджетных ассигнований, не считаются бюджетными обязательствами и не подлежат оплате за счет бюджетного средства. Взятие таких обязательств есть бюджетным правонарушением.

Составление и исполнение смет учреждений, состоящих на том или ином бюджете, – составная часть бюджетного процесса, которая именуется сметным процессом. Все сметы подразделяются по кругу охватываемых ими учреждений и мероприятий на индивидуальные, сводные и сметы централизованных мероприятий. Индивидуальная смета составляется каждым бюджетным учреждением и содержит только его расходы.

Индивидуальные сметы объединяются в сводные.

Сводные сметы включают в себя два вида смет: индивидуальные сметы бюджетных учреждений; сметы расходов на централизованные мероприятия.

Смета расходов на централизованные мероприятия составляется министерствами, ведомствами, исполнительными органами власти и местного самоуправления для расходов на централизованные мероприятия. Например, проведение областных семинаров учителей, конференций и т. д.

Бюджетное учреждение в ходе составления сметы в пределах контрольных цифр, установленных вышестоящей организацией, руководствуется также нормативами расходов по отдельным статьям сметы. Нормативы расходов – это установленные компетентными органами размеры затрат на расчетную единицу. Например: норма расхода хлеба на одного человека в больнице, норма расхода одежды на одного ребенка в детском доме за год и т. д.

Материальные нормы расходов – это такие, которые определяют количество материальных средств на единицу расходов. Например, определяется количество обуви, которая необходима в год на одного ребенка в детском доме и т. д. Денежные нормы представляют собой стоимостную форму выражения материальных норм. Они образуются путем умножения затрат в натуральном выражении на среднюю цену этих затрат. Именно денежные нормы непосредственно принимаются во внимание бюджетными учреждениями при составлении смет.

Таким образом, смета расходов бюджетного учреждения проходит процесс от составления до включения в качестве составной части в сводную смету по министерству, ведомству и т. д. Сводные сметы учитываются при составлении расходной части соответствующего проекта бюджета. После утверждения бюджета в Верховной Раде, сметы бюджетных учреждений утверждаются главными распорядителями бюджетных средств, то есть вышестоящей организацией. Ежемесячно, а также по окончании года бюджетные учреждения составляют отчет об исполнении сметы, который направляется в вышестоящую организацию и территориальный орган казначейства.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Чумаченко М. Г. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку в Україні / М. Г. Чумаченко // Баланс. – 2009. – № 44. – С. 5–13. 3. <http://www.dtkk.com.ua/>. 4. Кириленко О. П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика) / О. П. Кириленко. – К. : НІОС, 2010.

УДК 658.14:351.9

***Горбачова Є. В.***

## **СИСТЕМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: СТАН ТА НЕОБХІДНІСТЬ РЕФОРМУВАННЯ**

*Анотація. Розглянуто проблеми та сучасний стан державного фінансового контролю в Україні.*

*Аннотация. Рассмотрены проблемы и современное положение государственного финансового контроля в Украине.*

*Annotatoin. The issues and current status of state financial control of Ukraine are considered.*

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, органи державного фінансового контролю, державна контрольно-ревізійна служба.*

Фінансовий контроль є однією з функцій управління фінансами та являє собою особливу діяльність щодо перевірки формування й використання фондів фінансових ресурсів держави з метою оцінювання обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання [1].

На сучасному етапі розвитку України виникла гостра необхідність створення досконалої та дієвої системи фінансового контролю в державі для забезпечення фінансової дисципліни. Важливими напрямками фінансового контролю є своєчасне і повне виконання фінансових зобов'язань юридичними і фізичними особами перед бюджетом, дотримання податкового законодавства.

Проте слід зауважити, що в науковому плані питання державного фінансового контролю вивчене і розроблене недостатньо. Це пояснюється тим, що протягом минулих років його роль як елемента єдиної системи державного управління знизилась, і лише кризовий стан економіки держави та державних фінансів змусив привернути увагу до практики здійснення державного фінансового контролю. Специфічне ставлення до державного фінансового контролю, його недооцінка зумовлені також тим, що він здійснюється у площині переплітання державних, регіональних, корпоративних та індивідуальних інтересів.

Недооцінка ролі фінансового контролю призводить до значних порушень і зловживань у сфері фінансових відносин у державі, що і спостерігається в останні роки.

© Горбачова Є. В., 2011



Державний фінансовий контроль організується в масштабі та на рівні усієї держави та в кожному суб'єкті цієї держави. Для цього створюються органи державного фінансового контролю, або окремі органи влади наділяються функціями фінансового контролю [2].

Сьогодні в Україні функціонує значна кількість державних органів і служб, які тією чи іншою мірою здійснюють фінансовий контроль. За відсутності чіткої концепції та нормативно-правового поля у сфері державного фінансового контролю з ними, як правило, пов'язують Рахункову палату, Головне контрольно-ревізійне управління, Державне казначейство, Міністерство фінансів, Державну податкову адміністрацію, Державну митну службу, Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку, Національний банк, Фонд державного майна тощо.

Проте, на думку автора, логічнішим є віднесення до органів державного фінансового контролю тільки Рахункової палати, Головного контрольно-ревізійного управління та ревізійних служб центральних органів державної влади. Державна податкова адміністрація та Державна митна служба є фіскальними органами і не здійснюють контроль за використанням державних коштів, а, навпаки, потребують контролю за своєю діяльністю, особливо пов'язаною із забезпеченням виконання дохідної частини бюджету. Не здійснюють системний контроль за використанням державної власності й коштів Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Фонд державного майна. Ці управлінські структури виконують лише окремі специфічні функції контролю і відносити їх до контрольних органів буде неправильним та й немає в цьому потреби. Адже за умов використання такого підходу до контрольних органів треба буде віднести геть усі міністерства й відомства, оскільки вони виконують окремі контрольні функції, не кажучи вже про правоохоронні органи, які навіть наділені повноваженнями щодо призначення ревізій та перевірок.

Сьогодні діяльність контрольних установ здійснюється за відсутності чіткої взаємодії. По суті, державний фінансовий контроль на практиці діє не як єдина система, а існує у формі відокремлених ланок. Останні, як правило, в автономному режимі виконують властиві їм завдання й функції, які визначаються численними законами, указами Президента України, постановами уряду та іншими нормативно-правовими актами. Зрозуміло, що у таких умовах трапляються неузгодженість, дублювання, відсутність взаємодії, а іноді й суперечності. Це, насамперед, призводить до недостатньої ефективності в діяльності органів фінансового контролю, розпорощення та надмірного витрачання людських і фінансових ресурсів, правового й методологічного хаосу. У результаті одні й ті самі суб'єкти контролю протягом року перевіряються неодноразово, інші – взагалі не контролюються. Отже, чинна система фінансового контролю застаріла, не враховує реалій сьогодення, суперечить принципам побудови демократичної держави і потребує невідкладного, належним чином опрацьованого, якісного реформування [3].

Велика кількість контролюючих органів та розрізненість у їх діях призводить до відсутності єдиної ефективної системи державного фінансового контролю [4].

Загальними основними недоліками системи державного фінансового контролю на сьогодні є: недостатньо швидке реагування правоохоронних органів у випадках фінансових порушень, відсутня належна відповідальність посадових осіб за порушення законів, норм, правил та відповідне відшкодування втрачених ресурсів; правова невизначеність єдиної системи державного фінансового контролю; функціонування надмірно розгалуженої та недостатньо дієздатної системи органів державного фінансового контролю, що призводить до повторних перевірок, а це, у свою чергу, заважає швидкому усуненню недоліків.

Тому, на думку автора, реформуванню системи державного фінансового контролю має передувати розроблення відповідної концепції, яка б визначала правові та організаційні засади створення такої цілісної системи, систему контрольних органів, сфери їхньої діяльності, основні завдання й повноваження та порядок взаємодії.

По-перше, до суб'єктів державного фінансового контролю слід віднести тільки органи, які здійснюють безпосередньо контрольні функції: Рахункову палату, Державну контрольно-ревізійну службу й органи відомчого контролю.

По-друге, вкрай важливим є визначення завдань і мети державного фінансового контролю, методологічних основ його формування, врахування як накопиченого власного, так і зарубіжного досвіду.

По-третє, концепція створення єдиної системи державного фінансового контролю повинна дати чітке поняття категорії державного фінансового контролю, його принципів, системи, завдань, пріоритетів, основних видів і порядку здійснення. Основою цієї концепції має стати розподіл державного фінансового контролю на парламентський та урядовий [5].

По-четверте, головною функцією Державної контрольно-ревізійної служби має стати контроль за законністю, ефективністю й цільовим використанням державних коштів кожним розпорядником бюджетних коштів та їхнім отримувачем, а Рахункова палата має здійснювати, насамперед, не фінансовий аудит, а аудит ефективності використання державних фінансів та державного майна. Її діяльність має переорієнтуватися від контролю за фінансовими потоками до контролю за ефективністю використання бюджетних коштів, як мінімум, а максимум – це визначення ефективності діяльності відповідного міністерства.

Виконання запропонованих заходів, поза сумнівом, дасть можливість створити цілісну й ефективну систему державного фінансового контролю, поліпшити бюджетну дисципліну, звести до мінімуму зловживання у бюджетній сфері й використанні державного майна, удосконалити

управління державними фінансами і досягти стандартів демократичних країн щодо прозорості цього процесу. Таким чином, здійснені заходи прискорять інтеграцію України в європейське співтовариство [6].

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти / І. В. Басанцов. – К. : Видавничий дім "Корпорація", 2006. – 234 с. 2. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник для студ. вищ. навч. закл. / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888 с. 3. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.01 / І. В. Ващенко; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К. : 2005. – 20 с. 4. Державний фінансовий контроль: навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц. / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко; Київський національний економічний ун-т. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с. 5. Король Г. А. Финансовый контроль: учет, проверка, анализ / Г. А. Король, Р. Б. Сокольская, В. Д. Зеликман. – Донецк : Наука и образование, 2004. – 192 с. 6. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні: Теорія та практика / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова; Одеська національна юридична академія. – Одеса : Юридична література, 2004. – 131 с. 7. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І. Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 7. – С. 3.

УДК (083.78)

*Дудуляк Н. В.*

## **НОВИЙ ЗАКОН УКРАЇНИ "ПРО ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ" – КРОК ДО ПОСИЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

*Анотація. Розкрито зміст нового Закону України "Про здійснення державних закупівель", його переваги над попереднім механізмом регулювання тендерних закупівель.*

*Аннотация. Раскрыто содержание нового Закона Украины "Об осуществлении государственных закупок", его преимущества над предыдущим механизмом регулирования тендерных закупок.*

*Annotation. The content of the new Law of Ukraine "On public procurement", its advantages over the mechanism of regulation of procurement are considered.*

*Ключові слова: тендер, закупки, держзакупівелі, редукація.*

Ринок державних закупівель товарів і послуг є найбільш ємним сегментом економіки України. За даними Держкомстату України загальний обсяг закупівель різних державних органів і підприємств у 2009 році склав понад 105 млрд грн [1]. Непрозорість і недосконале законодавство у сфері держзакупівель компенсується значним обсягом і відносною стабільністю ринку, що робить отримання державного контракту одним з найбільш оптимальних шляхів реалізації продукції підприємств.

Різні аспекти функціонування механізму державних закупівель висвітлені у працях: К. Кузнецова, В. Смиринського, О. Шатковського, О. Овсянюк, Походенко В. Д., Семенченко А. І. та ін. Як емпірична база дослідження використані законодавчі та нормативні документи, що регулюють державні закупівлі в Україні.

Мета статті – розкрити зміст нового Закону України "Про здійснення державних закупівель", пояснити його суттєві відмінності від попередніх механізмів регулювання тендерів.

Законодавчого визначення поняття "тендер" немає. Англійське tender походить від дієслова to tend – обслуговувати. Сам термін означає торги з метою визначення продавця товарів чи послуг. Від інших форм придбання товарів та послуг тендер відрізняється тим, що він оголошується покупцем (замовником) і передбачає конкуренцію продавців (виконавців). Іншою особливістю тендера є те, що критерії визначення його переможця – необов'язково комерційні (ціна тощо). Це робить виправданим застосування процедури тендера щодо громадських організацій.

На сьогоднішнє нормативне регулювання процедури тендера регулюється Законом України "Про здійснення державних закупівель" № 2289-VI від 24.06.2010 р.

Верховна Рада (ВР) України прийняла у новій редакції Закон "Про здійснення державних закупівель". За прийняття Закону проголосували 248 депутатів з 432 зареєстрованих у залі.

© Дудуляк Н. В., 2011



Відповідний законопроект зареєстровано за № 2263-1. Парламентарії підтримали всі пропозиції Президента України Віктора Януковича і Кабінету Міністрів України до цього Закону [2].

На відміну від Закону України від 22.02.2000 р. № 1490-III "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти", скасованого два роки тому, нинішня його версія, за словами розробників, враховує кращі світові напрацювання у цій сфері та ліквідує недоліки вітчизняного законодавства. Проте за словами правознавців, новий Закон України про держзакупівлі не тільки зберігає для чиновників багато старих лазівок, але і відкриває їм нові способи "корисного" освоєння бюджетних коштів. Як і Постанова Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2008 року № 921, яка описує правила проведення держзакупівель, прийнятий Закон зобов'язує проводити тендери при витраті бюджетних коштів на купівлю товарів і послуг вартістю від 100 тис. грн і вище, робіт – від 300 тис. грн. Але, щоб припинити корупційні схеми освоєння бюджетних коштів, депутати істотно скоротили перелік товарів і послуг, закупівля яких може здійснюватися поза конкурсом [3]. Законодавчим актом передбачено, що дія цього Закону не поширюється на випадки, коли предметом закупівлі є: товари та послуги, пов'язані з розробкою дизайну, виготовленням захищеного паперу, банкнот і монет, їх зберіганням, транспортуванням і обліком; послуги, закупівля яких здійснюється державними банками і банками, у капіталізації яких взяла участь держава, виключно для проведення ними банківських операцій відповідно до Закону "Про банки і банківську діяльність"; товари, роботи і послуги, закупівля яких здійснюється замовниками, розташованими за межами України; товари, роботи і послуги, закупівля яких становить державну таємницю; послуги, необхідні для здійснення державних запозичень, обслуговування і погашення держборгу [2].

Законом змінено терміни, які описують процедури закупівлі: замість поняття тендер, тендерні процедури, тендерна документація, тендерна пропозиція вводяться поняття конкурс, документація конкурсних торгів, кваліфікаційна документація, пропозиція конкурсних торгів, кваліфікаційна пропозиція. У зв'язку зі зміною термінології можна очікувати приведення у відповідність до Закону всіх правових актів, що регулюють сферу держзакупівель [3].

Однією з головних новацій держзакупівельного закону є відновлення прав нерезидентів брати участь у тендерах на рівних з вітчизняними компаніями (це право було введено у 2008 році дією Постанови Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2008 року № 921 зі змінами від 19 листопада 2008 року № 1017, якою затверджено Положення "Про закупівлю товарів, робіт та послуг за державні кошти") [4]. Запровадження для іноземців заборони забезпечувати бюджетні організації мотивувалося бажанням підтримати українських виробників у період кризи. Однак це рішення викликало численні нарікання міжнародних організацій. До того ж, як розповідали самі замовники, штучне обмеження кола постачальників призвело до збільшення витрат на закупівлі, оскільки іноземці найчастіше пропонували товар дешевше, ніж українські виробники.

Також новий Закон України про держзакупівлі не обумовлює можливості проведення редукцій (торгів на зниження вартості закупівель), до цих пір дозволяли зменшити витрати казни при закупівлі таких товарів, як вугілля або цемент. Проте законотворці відкрили чиновникам нову можливість "корисного" освоєння казенних грошей, майже знявши обмеження по закупівлях в одного учасника. Відповідно до документа вони зможуть проводитися замовником у разі виникнення "термінової необхідності в товарах, роботах чи послугах". Під цей пункт, та ще й в умовах кризи, теоретично можуть підводитися закупівлі будь-яких товарів, робіт або послуг.

Для оскарження дій замовника або результатів тендера Закон передбачає створення незалежного органу з розгляду держзакупівельних претензій. До його складу увійдуть представники влади: по одному від Секретаріату Президента, РНБО, Мінекономіки, Мін'юсту, Держкомпідприємництва, АМКУ і Держкомстату. Кандидатури ще сімох представників органу оскарження за рекомендацією Мінекономіки повинні затвердити два комітети Верховної Ради: фінансово-банківський, який перебуває тепер під керівництвом Миколи Азарова, і економічний, очолюваний Олександром Ткаченко (колишній почесний президент Тендерної палати, через корупційну діяльність якого свого часу скасували старий держзакупівельний закон) [3].

Новий закон передбачає створення Агентства з держзакупівель, яке має право погоджувати і скасовувати процедури закупівлі, збирати необхідну інформацію. Підприємець, при подачі своєї конкурсної пропозиції, зобов'язаний буде перерахувати на рахунок організації 1 % від вартості замовлення. За законом, органом оскарження держзакупівель буде Антимонопольний комітет [5].

На думку фахівців, прийняття цього Закону дозволить вивести з тіні процеси держзакупівлі і забезпечить значну економію державних коштів, що значно зменшить прояви корупції та інших зловживань. "Надзвичайно важливим моментом у Законі є розмежування функцій проведення державної політики та контролю над держзакупівлями: перша функція закріплена за Міністерством економіки, тоді як контроль покладається на Антимонопольний комітет України як орган оскарження", – вважає С. Тигірко. Крім того, за його словами, створення прозорого і зрозумілого інструмента, що регулює державні закупівлі, є продовженням економічних реформ, спрямованих на стабілізацію державних фінансів, розвиток бізнесу та чесної конкуренції у країні [5].

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. <http://www.tenderhelp.net/news/goszakupki-vvedenie.html?lang=ua>. 2. <http://www.rbc.ua/rus/top-show/vprinyala-v-novoy-redaktsii-zakon-o-goszakupkah-01062010122700/>. 3. <http://www.rtp.com.ua/tender/2010-06/30/3/2161.html>. 4. [http://www.prostobiz.ua/biznes/gosregulirovanie/stati/novyy\\_zakon\\_o\\_goszakupkah\\_uchel\\_interesy\\_korrupsionerov\\_vseh\\_mastey](http://www.prostobiz.ua/biznes/gosregulirovanie/stati/novyy_zakon_o_goszakupkah_uchel_interesy_korrupsionerov_vseh_mastey). 5. <http://ubr.ua/laws-and-business/erends/novyi-zakon-o-goszakupkah-taina-za-semu-zamkami-49058>.

## ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

*Анотація. Розглянуто Бюджетний кодекс України та визначено основний механізм формування кошторису бюджетної установи.*

*Аннотация. Рассмотрен Бюджетный кодекс Украины и определен основной механизм формирования сметы доходов и расходов.*

*Annotation. The Budget Code is considered and the main mechanism of income and expenditure is defined.*

*Ключові слова: кошторис, видатки, доходи, загальний та спеціальний фонди.*

Становлення ринкових відносин в Україні зумовлює удосконалення механізмів управління бюджетними установами. Бюджетні установи та організації забезпечують виконання покладених на державу функцій. Місією суб'єктів господарювання бюджетної сфери є задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства. Діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно. Виникає об'єктивна необхідність ефективного управління рухом бюджетних коштів та майна, придбаного за їх рахунок.

Кошторис бюджетних установ є складовою місцевого бюджету бюджетної системи країни. Тому актуальним завданням бюджетної системи є удосконалення механізму формування та реалізації кошторису бюджетних установ. Важливу роль в управлінні діяльністю бюджетних установ відіграють раціональна організація та методика обліку й аналізу результатів виконання кошторису.

Значний вклад у теорію та методологію бюджетного планування внесли: Барановський О. І., Буковинський С. А., Василик О. Д., Бутинець Ф. Ф., Гейдор І. І., Гордєєв Л. П., Дьяков І. І., Деркач Н. І., Єпіфанов А. О., Кириленко О. П., Кравченко В. І., Мітюков І. О., Опарін В. М., Павлова Л. Н., Павлюк К. В., Радіонова В. М., Федосов В. М. та інші українські науковці.

Питанню обліку та аналізу доходів та витрат кошторису бюджетних установ присвячені праці: Атамаса П. Й., Голікова В. І., Гуцайлук Л. П., Дзюго Р. Т., Зіміної І. А., Іванечко Ю. та ін.

Мета статті – описати основний механізм формування кошторису бюджетної установи.

Відаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що проблема пошуку нових підходів до формування кошторисів бюджетних установ в умовах стрімких ринкових перетворень та обмеженості фінансових ресурсів потребує подальшого науково-практичного дослідження. Значною мірою це зумовлено трансформаційними процесами в Україні, направленими на досягнення міжнародних стандартів економічної діяльності.

На відміну від практики попередніх років, з 2000 року в Україні є два види кошторисів: індивідуальні та зведені, що складаються відповідно до бюджетної класифікації. Вони різняться рівнем узагальнення інформації про доходи та видатки бюджетних установ.

Кошторис – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [1].

Установа, незалежно від того, веде вона облік самостійно чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси і плани асигнувань (загального та спеціального фондів), за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією).

Зведені кошториси і плани асигнувань (загального та спеціального фондів) – це зведення показників індивідуальних кошторисів і планів асигнувань розпорядників коштів бюджету нижчого рівня, що складають головний розпорядник, розпорядник вищого рівня для подання їх до Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства.

Міністерства фінансів, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників відомості про граничні обсяги видатків та надання кредитів з бюджету загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік, що є підставою для складання проектів кошторисів. Для правильної та своєчасної організації роботи, пов'язаної із складанням проектів кошторисів, головні розпорядники, керуючись відповідними



вказівками Міністерства фінансів, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів щодо складання проектів відповідних бюджетів на наступний рік:

встановлюють для розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків та/або надання кредитів з бюджету із загального фонду бюджету, термін подання проектів кошторисів і дають вказівки щодо їх складання;

розробляють і повідомляють розпорядникам нижчого рівня інші показники, яких вони повинні дотримуватися відповідно до законодавства і які необхідні для правильного визначення видатків або надання кредитів з бюджету у проектах кошторисів;

забезпечують складення проектів кошторисів на бюджетні програми, що виконуються безпосередньо головними розпорядниками [2].

Головні розпорядники розглядають показники проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня щодо законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків, правильності їх розподілу за економічною класифікацією, повноти надходження доходів, додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства та складають проекти зведених кошторисів.

Термін розгляду показників проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня встановлюється головними розпорядниками так, щоб проекти зведених кошторисів могли бути своєчасно оформлені як бюджетні запити. У разі обмеження терміну формування бюджетних запитів головними розпорядниками надають дозвіл головним розпорядникам самостійно визначати порядок та обсяг одержання необхідних даних для забезпечення своєчасного формування і подання бюджетних запитів. Проекти кошторисів складаються всіма установами на наступний бюджетний рік.

У видатковій частині кошторису визначається загальна сума видатків бюджетної установи за кодами економічної класифікації, а також з розподілом видатків, які планується покрити за рахунок бюджетних асигнувань, і видатків, які планується здійснити за рахунок спеціального фонду.

Визначаючи обсяги видатків, бюджетні установи мають урахувати об'єктивну потребу в коштах, виходячи зі своїх основних виробничих показників і контингентів, що встановлюються для установ, обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності реалізації окремих програм і запланованих заходів щодо скорочення видатків у плановому періоді.

Видаткову частину кошторису складають на основі виробничої програми підрозділу та відповідної нормативної бази, а також цін і тарифів на ресурси. Структурно він може будуватися за статтями й елементами витрат. Кожний із цих аспектів побудови кошторису має свої позитивні сторони і призначення. Постатейний кошторис дає змогу узгодити його з кошторисом непрямих витрат (загальновиробничими витратами), а також калькуляціями на окремі вироби підрозділу. Побудова його за елементами витрат показує їх ресурсну структуру, матеріало-, зарплато- і капіталомісткість виробництва і, що важливо, дає змогу чіткіше ув'язати витрати підрозділу (цеху) в цілому з витратами його структурних одиниць (дільниць, робочих місць), оскільки останнім плануються лише окремі їх елементи. На практиці для центрів відповідальності високого рівня домінує постатейна структура кошторисів. Шахова форма кошторису, у якій витрати групуються постатейно і поелементно, є більш інформативною. На її основі досить легко розподілити всі витрати на змінні та постійні, що є необхідною умовою надання кошторису властивості гнучкості при поваріантних обчисленнях і визначенні планових витрат на фактичний обсяг виробництва.

Під час визначення видатків у проектах кошторисів установи повинен забезпечуватися суворий режим економії коштів і матеріальних цінностей. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості.

Формування дохідної частини загального фонду здійснюється виходячи з планових обсягів бюджетних асигнувань, що виділяються на утримання цієї організації. Дані про планові обсяги бюджетних асигнувань повідомляються установі безпосередньо вищою організацією.

Отже, при формуванні кошторису бюджетної установи треба чітко визначити витрати та доходи бюджетної установи, обґрунтувати доцільність та необхідність статей витрат, узгодити доходи та витрати бюджетної установи.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Бюджетний кодекс України, затверджений Президентом України від 8 липня 2010 року № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Порядок № 228 "Про складання, розгляд, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій", затверджений постановою КМУ від 28.02.2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.vuzlib.net/bubo_k/2.htm). 3. [http://www.vuzlib.net/bubo\\_k/2.htm](http://www.vuzlib.net/bubo_k/2.htm).

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПДВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

*Анотація. Розглянуто особливості обліку й застосування податку на додану вартість у бюджетних організаціях України.*

*Аннотация. Рассмотрены особенности учета и применения налога на добавленную стоимость в бюджетных организациях Украины.*

*Annotation. The particularities of value-added tax accounting and application in budget organizations are examined.*

*Ключові слова: податок на додану вартість, спеціальний фонд, бюджет, доходи, видатки, власні надходження бюджетних установ.*

Бюджетні установи в сучасних умовах знаходяться в такому становищі, що вимагає від бухгалтерських служб впливати на зміцнення фінансово-економічного стану установи, окрім здійснення облікового процесу. Усе частіше виникає проблема державного фінансування, якого недостатньо для повного утримання бюджетної організації, а іноді ледве вистачає навіть на покриття поточних потреб. Це спонукає організації до отримання додаткових ресурсів за надання платних послуг. У зв'язку з цим пов'язані проблеми оподаткування бюджетних установ, а саме податку на додану вартість, з обліком якого виникає безліч питань й особливостей. Тому дослідження обліку податку на додану вартість у бюджетних установах є актуальним.

Наукове вирішення проблем застосування ПДВ знайшли своє відображення у дослідженнях таких вчених, як: В. Андрущенко, О. Василик, В. Волканов, В. Геєць, І. Луніна, В. Опарін, О. Резніченко, А. Соколовська, В. Суторміна, В. Федосов та ін. Проте деякі питання застосування ПДВ досі носять дискусійний характер.

Завдання даного дослідження – розкриття особливості обліку податку на додану вартість у бюджетних установах.

Бюджетні організації здійснюють свою діяльність за рахунок коштів, одержуваних із бюджету. Але коштів, що виділяються, не вистачає на забезпечення всіх потреб. Тому для багатьох бюджетних організацій додатковим джерелом грошових коштів є плата, отримувана від діяльності з надання ними платних послуг. Переліки платних послуг затверджуються Кабінетом Міністрів України щодо кожної з галузей бюджетної сфери – охорони здоров'я, освіти, культури тощо.

У зв'язку із цим послуги, що надаються бюджетними установами, можна поділити на дві групи:

- 1) послуги, надання яких фінансується з бюджету і плата з одержувачів яких не справляється, тобто безкоштовні послуги;
- 2) послуги, надання яких бюджетними установами здійснюється на платній основі, тобто платні послуги.

Здійснення операцій з надання платних послуг пов'язане з обов'язком сплати податку на додану вартість, оскільки за своєю природою такі операції є об'єктом обкладення ПДВ. Податок на додану вартість від продажу товарів (робіт, послуг) відповідно до Закону України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР "Про податок на додану вартість" сплачують ті бюджетні установи, обсяг оподатковуваних операцій яких з продажу товарів, робіт, послуг протягом 12-ти місяців перевищував 600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (п. 2.1), а також ті установи, що здійснюють продаж за готівкові кошти (п. 2.3) [1].

Бюджетна установа, яка надає платні послуги повинна зареєструватися як платник ПДВ. Така реєстрація є обов'язковою за вищенаведеними умовами й необов'язковою, яка здійснюється на добровільних засадах. Після отримання заяви за формою № 1-ПДВ (додаток 1 до Положення) та платіжного документа (оригінал) про сплату встановленої суми за бланк свідоцтва про реєстрацію, податковий орган зобов'язаний протягом 10 календарних днів видати свідоцтво платника ПДВ за формою № 2-ПДВ [1].

Датою реєстрації як платника ПДВ вважається дата внесення до Реєстру платників ПДВ, наведена у свідоцтві. При цьому для осіб, зареєстрованих добровільно, такою датою може бути дата, указана ними в реєстраційній заяві. З дати реєстрації бюджетна установа зобов'язана:

нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ та виписувати податкові накладні при здійсненні операцій поставки;

звітувати шляхом подання до податкового органу декларації з ПДВ;

сплачувати відповідні суми податку до державного бюджету [2].

Від оподаткування цим податком звільнені послуги з вищої, середньої, професійно-технічної освіти, що надаються закладами освіти, які мають ліцензію на надання таких послуг, та послуги з виховання та освіти дітей будинками культури в сільській місцевості, дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв.



Датою збільшення податкових зобов'язань у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на поточний рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом. Отримання коштів, що не є авансовою оплатою продажу товарів чи послуг, не вважається підставою для визначення об'єкта оподаткування ПДВ.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

У той же час бюджетні організації не здійснюють формування валових витрат. Однак, здійснюючи оподатковувані ПДВ операції з продажу товарів (робіт, послуг) і сплачуючи ПДВ до бюджету, такі організації згідно із Законом мають право на формування податкового кредиту з ПДВ [3].

У разі здійснення бюджетною організацією одночасно операцій як оподатковуваних, так і звільнених від оподаткування ПДВ, або таких, що не є об'єктом оподаткування, платник податку повинен вести окремий облік таких операцій [1].

Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат зі сплати податку, не підтверджених податковими накладними чи митними деклараціями, а при імпорті робіт (послуг) – актом прийняття робіт (послуг) чи банківським документом, який засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг) [3].

До податкового кредиту можна віднести суми ПДВ, сплачені при придбанні необоротних активів та інших матеріальних цінностей виключно за рахунок коштів спеціального фонду та тільки ті суми ПДВ, які будуть брати участь у наданні послуг, що обкладаються ПДВ.

З цього виходить, що суми ПДВ, сплачені бюджетними установами під час купівлі (придбання) необоротних активів, якщо вони не беруть участі в наданні послуг, що обкладаються ПДВ, не можуть включатися до складу податкового кредиту з ПДВ, навіть у тому випадку, якщо бюджетна установа є платником ПДВ.

Якщо бюджетна установа не є платником ПДВ, то його сума повністю відноситься на видатки загального або спеціального фондів.

Якщо ж установа є платником ПДВ, то плата за надані послуги, оренду майна надходить на спеціальні реєстраційні рахунки (субрахунок 323 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги") [4].

Операції з розрахунків із податків та платежів повинні відображатися в меморіальних ордерах.

Наприкінці звітного періоду підсумовують обороти за субрахунком 641 та виводиться залишок. У разі якщо виникає переплата, то залишок відображається за дебетом субрахунку 641. За кредитом цього субрахунку відображається заборгованість перед бюджетом.

Отримані підсумкові показники за сумами з розрахунків за платежами і податками відображаються у формі № 1 "Баланс" в рядках активу або пасиву "Розрахунки із податків та платежів", а також у формі № 7д, № 7м "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами" [4].

Анулювання реєстрації платника ПДВ – це його виключення з Реєстру платників ПДВ. Найбільш характерні для бюджетних установ випадки подібної процедури такі: а) якщо обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші 300 тис. грн, за умови, що установу зареєстровано платником ПДВ згідно з пп. 2.3.1 Закону про ПДВ більше 24 місяців, включаючи місяць реєстрації; б) якщо платник податків ліквідується (припиняє діяльність) за власним бажанням; в) якщо платник податків звільняється від сплати ПДВ за рішенням суду або з будь-яких інших причин; г) якщо протягом 12 календарних місяців поспіль відсутні оподатковувані поставки (підтвердженням цього є податкова декларація з ПДВ) [2].

Податковий орган протягом 10 календарних днів із моменту отримання документів – заяви про анулювання за формою № 3-ПДВ (додаток 3 до Положення), оригіналу свідоцтва, усіх засвідчених податковим органом копій свідоцтва (якщо такі були) – приймає рішення про анулювання реєстрації.

Облік податку на додану вартість у бюджетних установах має свою специфіку, але підпорядкований він і регулюється лише Законом України "Про податок на додану вартість". Тому для вирішення всіх проблем та надання повної інформації й допомоги бухгалтерам бюджетних установ щодо визначення ПДВ виникає необхідність запровадження нової системи договірних відносин про надання послуг за рахунок бюджетних коштів, визначення переліку бюджетних послуг за галузевими принципами та розробка і впровадження державних стандартів надання бюджетних послуг.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Літовченко Ю. Коло платників ПДВ: як увійти та вийти без проблем / Ю. Літовченко // Баланс-бюджет. – 2010. – № 7. – С. 21–22. 3. Лист ДПАУ "Щодо податкового обліку бюджетними установами" від 14.12.2006 р. № 14231/5/16-1516 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 4. Лист ДКУ "Щодо відображення в обліку розрахунків з ПДВ" від 11.09.2009 р. № 15/10/2324-15158 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 5. Жукевич О. М. Актуальні проблеми застосування ПДВ в Україні / О. М. Жукевич // Економічний простір. – 2009. – № 22/2. – С. 258–264. 6. Прохорова О. С. Загальні підходи до планування, обліку та контролю власних надходжень бюджетних установ / О. С. Прохорова // Бухгалтерський облік, аналіз, і аудит. – 2010. – № 4. – С. 137–141.

## УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ З УРАХУВАННЯМ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

*Анотація. Розглянуто зарубіжний досвід державного фінансового контролю і можливі шляхи використання цього досвіду під час удосконалення системи державного фінансового контролю України.*

*Аннотация. Рассмотрены зарубежный опыт государственного финансового контроля и возможные пути использования этого опыта при усовершенствовании системы государственного финансового контроля Украины.*

*Annotation. A foreign experience in public financial control and ways to use this experience while improving the system of state financial control in Ukraine are considered.*

*Ключові слова: фінансовий контроль, зарубіжний досвід, Рахункова палата, рахункові відомства, аудит державних фінансів.*

Фінансовий контроль держави – одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності державного фінансового контролю (далі – ДФК) залежить економічне, і, значною мірою, політичне благополуччя нації. Крім того, ефективність здійснення контрольних функцій є чинником підвищення авторитету держави у світовому співтоваристві.

Важливим кроком в удосконаленні системи державного фінансового контролю є вивчення зарубіжного досвіду організації і впровадження контролю державних фінансів і майна.

Серед наукових досліджень вітчизняних вчених особливу увагу даній темі приділяють такі науковці, як: Дорощ Н. І., Мамишев А. В., Рибачук В. Л., Чумакова І. Ю. та інші, проте результати їх досліджень потребують подальшого узагальнення.

Метою даної статті є узагальнення заходів з удосконалення системи ДФК на основі дослідження досвіду зарубіжних країн.

Задля досягнення зазначеної мети поставлено та вирішено такі завдання:

1. Дослідити сучасний стан системи ДФК з погляду контролюючих органів України.
2. Вивчити досвід зарубіжних країн зі здійснення ДФК.
3. Узагальнити заходи з удосконалення системи ДФК в Україні.

Результати аналізу світових і європейських тенденцій в організації ДФК й аудиту переконують у необхідності вдосконалення контрольно-ревізійної системи в Україні та розвитку аудиту ефективності як відносно нового типу ДФК, який цілком відповідає стандартам, що застосовуються у країнах Євросоюзу.

В Україні ДФК здійснюють Рахункова палата та Державна контрольно-ревізійна служба (далі – ДКРС). З метою вдосконалення й розвитку незалежного фінансового контролю доцільно прийняти в новій редакції Закон України "Про Рахункову палату", чітко визначивши в ньому спрямованість її основної діяльності. Рахункова палата здійснює незалежний системний контроль за формуванням і використанню державних фінансових, матеріальних та інших ресурсів, золотовалютних резервів, державної власності (майнових і немайнових активів і пасивів держави). З метою забезпечення незалежності Рахункової палати при виконанні покладених на неї функцій потрібно визначати і встановлювати обсяги фінансування для забезпечення діяльності Рахункової палати безпосередньо Верховною Радою України в Державному бюджеті України на підставі бюджетного запиту Рахункової палати.

Перспективним напрямом у діяльності Рахункової палати може стати аналіз ефективності підходів до інтелектуальної власності (оскільки внаслідок недооцінки цих питань втрачаються значні державні кошти).

У діяльності ДКРС також існують певні проблеми, а саме: недосконалість національної системи законодавства у сфері контролю, невідповідність дій контролюючих підрозділів встановленим нормам, недостатні кваліфікація та професійний рівень контролерів та ревізорів [1].

Загальноприйнятою практикою зарубіжних країн є те, що рахункові відомства поряд із перевітками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету. При цьому верховні



органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскальний контроль дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і в жодному разі не заміщують тут податкові служби. Аудит доходів проводиться в ході фінансово-економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів, прибутків державних підприємств тощо. Подібна схема виконання аудиту доходів застосовується у Нідерландах, Великобританії, Німеччині, Швейцарії, Туреччині, Кореї тощо [2].

Аналіз зарубіжного досвіду показує, що загальним елементом у правовому статусі сучасних верховних контрольних установ є закріплені конституціями підзвітність парламенту, інституціональна незалежність від органів виконавчої влади та самостійність у питаннях планування й виконання аудиту. Незалежність ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності у питаннях прийняття рішень стосовно оприлюднення результатів досліджень тощо.

Зарубіжні рахункові відомства здійснюють аудит правильності використання фінансових ресурсів з точки зору законності й доцільності, а також повноти і своєчасності відображення фінансово-господарських операцій в облікових та звітних реєстрах. Фінансовий аудит є незалежною оцінкою фінансових звітів державних підприємств, організацій та установ. У ході виконання фінансового аудиту перевірки підлягають як окремі ділянки діяльності органу, так і консолідовані документи управлінських структур. Тема аудиту пов'язана з частиною фінансового менеджменту уряду або окремою досліджуваною одиницею [3].

Обов'язком більшості верховних інститутів ДФК є оперативне та перспективне управління відомчим контролем для забезпечення координації, усунення дублювання в роботі різних контрольних підрозділів. Обов'язковою оцінці з боку незалежного зовнішнього державного аудиту підлягає організованість, надійність і ефективність функціонування систем внутрішнього фінансового контролю.

Обов'язковою умовою ефективного забезпечення дієвого й оперативного контролю в більшості країн є наявність територіальних підрозділів, які, залежно від форми державного устрою країни, повністю або частково підпорядковані верховному рахунковому відомству, проте в цілому зберігають самостійність у виконанні функцій та зосереджені на перевірках витрачання коштів місцевих бюджетів. У разі потреби вони виконують оперативні завдання центральної контрольної установи. Подібні регіональні представництва верховного органу державного фінансового контролю функціонують у Франції, Німеччині, Канаді, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії тощо.

Здійснюючи попередню оцінку й експертизу, рахункові відомства захищають інтереси громадян і платників податків, пропонують шляхи підвищення економічності й ефективності державного управління. Водночас діяльність контролю в жодному разі не отожднюється з політикою. Наприклад, Суд аудиту Нідерландів не робить політичних заяв, не може заявити, що закон "поганий", але що закон не працює так, як це передбачалося, заявити може [4].

Таким чином, автором досліджено сучасний стан системи ДФК в Україні з погляду діяльності Рахункової палати та ДКРС. Встановлено, що існують певні недоліки як в організації такої системи, так і у здійсненні контрольних заходів зазначеними контрольними органами. Вивчення досвіду зарубіжних країн (Франції, Німеччини, Нідерландів, Великобританії та інших) дозволило визначити та узагальнити заходи, які сприятимуть не тільки підвищенню ефективності діяльності такої системи, а й системи державного управління в цілому.

*Наук. керівн. Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Дорош Н. І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н. І. Дорош // *Фінанси України*. – 2008. – № 1. – С. 48. 2. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І. Ю. Чумакова // *Фінанси України*. – 2007. – № 8. – С. 137–146. 3. Мамишев А. В. Захід розпочав півстоліття тому (Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю виконання бюджетних програм) / А. В. Мамишев // *Фінансовий контроль*. – 2004. – № 3. – С. 11–14. 4. Рибачук В. Л. Удосконалення організаційного забезпечення ефективності фінансового контролю діяльності органів державного управління / В. Л. Рибачук // *Фінансовий контроль*. – 2008. – № 4. – С. 15–22.

---

**Жулій С. В.**

УДК 336.225.642

## **ОСОБЛИВОСТІ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПІДПРИЄМСТВАМИ-БАНКРУТАМИ**

*Анотація. Проаналізовано та виділено особливості погашення податкового боргу підприємствами-банкрутами перед податковими органами.*

*Аннотация. Проанализированы и выделены особенности погашения налогового долга предприятиями-банкротами перед налоговыми органами.*

---

© Жулій С. В., 2011

*Annotation. The features of repayment of the tax debt of bankrupt enterprises to the tax authorities at present are analyzed and highlighted.*

*Ключові слова: податковий борг, підприємство-банкрут, органи державної податкової служби.*

Сучасний стан економіки, світова фінансова криза зумовили виникнення випадків масових банкрутств у багатьох країнах світу і в Україні зокрема. У таких умовах постає питання проведення процедур ліквідації або санації підприємств та якісного контролю за цими процедурами з боку органів державного контролю, в тому числі й податкових. У зв'язку з цим дослідження теоретичних та практичних аспектів погашення податкового боргу підприємствами-банкрутами залишається актуальним.

У ході дослідження було розглянуто та проаналізовано законодавчо-нормативну базу, а також роботи вчених, таких, як: Загородній А. Г. [1], Омелянович Л. О., Папаїка О. О. [2], В. Тарасенко [3] та ін. В їх наукових доробках розглядаються теоретичне обґрунтування та питання практичного застосування податкових методів державного регулювання та підтримки суб'єктів господарювання у кризовому стані, дія податкового механізму розрахунків підприємств-банкрутів з бюджетом і т. д. Аналіз наявних наукових праць та законодавчої бази з оподаткування дозволив зробити висновок, що особливості та недоліки порядку погашення заборгованості перед бюджетом підприємствами-банкрутами досліджені недостатньо та потребують додаткових досліджень.

Метою статті виступає аналіз особливостей процесу погашення податкового боргу підприємствами-банкрутами в сучасних умовах.

Відповідно до Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" [4], банкрутство – визнана господарським судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність та задовольнити визнані судом вимоги кредиторів не інакше, як через застосування ліквідаційної процедури.

Порядок процедури розрахунків з податків під час санації чи ліквідації підприємств на сучасному етапі, окрім зазначеного Закону [4], регулюється Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами" [5].

Відповідно до положень Закону [4], до судових процедур банкрутства належать: розпорядження майном боржника, мирова угода, санація боржника, ліквідація банкрута.

Варіанти розвитку справи про банкрутство можна представити у вигляді схеми (рисунок). Розглянемо послідовно кожен з наведених процедур. Отже, спочатку разом з порушенням справи про банкрутство запроваджується процедура розпорядження майном боржника і призначається сам розпорядник майна. Важливим моментом є те, що при цьому вводиться мораторій на задоволення вимог кредиторів, тобто забороняється стягнення на підставі виконавчих документів і не нараховуються штрафи та пені, тому що під час проведення судових процедур не мають силу положення Закону [5].

Дія мораторію припиняється з дня припинення справи про банкрутство. Слід зазначити, що він не поширюється на виплату зарплати, аліментів, відшкодування збитку, заподіяного здоров'ю і життю громадян, авторських винагород. Що стосується органів ДПС, вони задовольняють свої вимоги за зобов'язаннями, термін виконання яких настав до подачі заяви про порушення справи про банкрутство, у третю чергу, відповідно до законодавства України [5; 6].



Рис. Вірогідні варіанти розвитку справи про банкрутство



Іншим варіантом розвитку справи, як видно з рисунку, є санація боржника, яка визначається судом за клопотанням комітету кредиторів. У цьому випадку, згідно з законодавством, термін і черговість виплати боржником або інвестором, який погодився брати участь у санації, боргу кредиторам визначаються в затвердженому плані санації. Також може бути передбачено відстрочення чи розстрочення платежів або списання частини боргів шляхом укладення мирової угоди. Рішення про це приймається з боку кредиторів комітетом кредиторів більшістю голосів. Від імені боржника виступає керівник підприємства або арбітражний керуючий [2; 5].

На погляд автора, найбільш ефективним та дієвим засобом погашення податкового боргу підприємством-банкрутом є укладання мирової угоди. У такому випадку заборгованість з податків та обов'язкових платежів сплачується у розмірах, визначених мировою угодою. Умови укладеної мирової угоди є обов'язковими для всіх, у тому числі й для податкових органів, тобто вони мають погодитися на задоволення частини вимог за податками і зборами. При цьому податковий борг, що виник у термін, який передусє трьом повним календарним рокам до дня подачі заяви про порушення справи про банкрутство, вважається безнадійним і списується згідно з законодавством.

Аналізуючи доробки науковців, а також діюче законодавство, ми бачимо, що пріоритет надається відновленню платоспроможності. Податковий орган має право на звернення до господарського суду із заявою про порушення справи про банкрутство. Це можливо у випадку, якщо його безперечні вимоги, тобто ті, які не сплачені платником податків у встановлені Законом [5] терміни, до боржника складають не менше ніж 300 мінімальних розмірів зарплати, що не погашені протягом трьох місяців після встановленого терміну. Днем узгодження може бути або день представлення податкової декларації, або день одержання платником податків податкового повідомлення, за винятком випадків, коли він оскаржить це рішення в адміністративному або судовому порядку.

У заяві до суду повинні бути викладені обставини, що підтверджують неплатоспроможність платника податків: сума податкового боргу, термін його сплати, розмір пені і штрафних санкцій, реквізити податкових декларацій або податкових повідомлень, рішення вищого органу за скаргою платника податків або судове рішення, копії податкової декларації або податкового повідомлення, докази їхнього вручення або відсилання. Окрім цього мають бути надані докази застосування заходів для одержання податкової заборгованості у встановленому порядку. Відмовити у прийнятті заяви через повне забезпечення вимоги кредитора податковою заставою суд не може [5].

Боржник може продовжувати свою підприємницьку діяльність до моменту прийняття постанови судом про визнання його банкрутом. Виторг, що отримує він від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, використовується, перш за все, на погашення заборгованостей, у тому числі податкових.

На думку багатьох практиків та вчених й досі залишається нерозв'язаною ситуація із сумами ПДВ, отриманими від продажів майна підприємства-банкрута. Так, податківці наполягають на тому, що суми ПДВ не входять до складу ліквідаційної маси (в балансі підприємства вони, дійсно, враховуються без ПДВ), і тому мають сплачуватися до бюджету в повному обсязі. Але при цьому зменшується сума, що спрямовується на погашення заборгованостей першої або другої черги, що є порушенням вимоги ст. 31 Закону [4]. Адаже це, в основному, виробничі необоротні активи, велику частину яких за ціною нижче ціни придбання купують навіть не в ліквідатора платники ПДВ, що мають право на податковий кредит. Нескладний розрахунок показує, що для бюджету тут жодної користі немає.

Отже, можна виділити такі особливості погашення податкового боргу та терміни сплати таких зобов'язань при судових процедурах банкрутства:

у випадку укладання мирової угоди вони надаються у розстрочку, відстрочуються або відхиляються;

під час санації сплачуються відповідно до плану санації;

при банкрутстві – погашаються за рахунок продажу майна у третю чергу, як загальний випадок, та у четверту – стосовно фізичних осіб-банкрутів.

У статті проаналізовано основні особливості порядку погашення податкового боргу підприємствами-банкрутами перед податковими органами. Як предмет подальших досліджень питання погашення податкових зобов'язань підприємства-банкрута, можна запропонувати пошук шляхів оптимізації процесу втручання органів ДПС у діяльність підприємства-банкрута щодо погашення боргу.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Загородній А. Г. Податки, збори, обов'язкові платежі / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Національний університет "Львівська політехніка", "Інтелект-Захід", 2003. – 190 с. 2. Податкова система : навч. посібн. / Л. О. Омелянович, О. О. Папаїка, В. О. Орлова, Г. С. Долматова, О. В. Веретенникова. – 2-ге вид. перероб. і доп. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. – 276 с. 3. Тарасенко В. Безнадійні податкові борги / В. Тарасенко // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 26. 4. Закон України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" від 14 травня 1992 р. № 2344-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 5. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-ІІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 6. Ликвидация и банкротство субъектов предпринимательской деятельности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/BANK\\_R.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/BANK_R.html).

## ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА НАПРЯМИ ЇХ УСУНЕННЯ

*Анотація. Визначено місце та роль державного фінансового контролю в управлінні економікою, досліджено проблеми розвитку державного фінансового контролю та напрями щодо їх усунення.*

*Аннотация. Определены место и роль государственного финансового контроля в управлении экономикой, исследованы проблемы развития государственного контроля и направления относительно их устранения.*

*Annotation. The place and role of the state financial screening in management of economy are specified, problems of development of the state control and directions concerning their elimination are researched.*

*Ключові слова: державний контроль, фінансовий контроль, національна економіка, державна власність, фінансові ресурси, ефективність контролю.*

Сучасні фінансові відносини потребують якісного управління з боку державних органів влади, які мають забезпечувати ефективно, результативно і прозоре управління державними фінансами. За таких умов ефективний фінансовий контроль є важливою ланкою системи управління національною економікою. Його роль визначається не тільки необхідністю усунення прорахунків в управлінні економікою, наявністю недоліків у фінансовій практиці, неефективністю витрачання коштів або розкраданням майна, а й закономірністю ускладнення господарських і економічних зв'язків. У зв'язку з цим тема державного фінансового контролю є надзвичайно актуальною на сьогодні.

Проблемам фінансового контролю присвячені роботи: Невідомого В. І., Никоновича М. О., Дрозд І. К., Шевчука В. О., Стефанюка І. Б., Плєскач В. Л., Жураковського Т. Б. та ін. [1 – 9]. Але питання щодо проблем державного фінансового контролю та відповідних напрямів їх усунення висвітлені не повною мірою та потребують подальшого вивчення.

Метою даного дослідження є виявлення недоліків побудови та реалізації державного фінансового контролю та розробка заходів щодо їх усунення.

Вивчення проблемних аспектів державного контролю за фінансовими ресурсами, насамперед, потребує визначення поняття державного фінансового контролю. Згідно з Проектом Закону України "Про державний фінансовий контроль" слід розуміти комплекс цілеспрямованих заходів органів, їх підрозділів чи службових осіб, які здійснюють державний фінансовий контроль у межах повноважень, встановлених законодавством України, з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності, а також забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, у тому числі бюджетних, та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання і відчуження державного майна, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства [10].

Серед науковців існує багато точок зору щодо тлумачення мети проведення державного фінансового контролю (далі – ДФК). Наприклад, Невідомий В. І. метою ДФК вважає виявлення відхилень від прийнятих законів, стандартів, визначеної ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами [1, с. 247]. Водночас Никонович М. О. стверджує, що його сутність проявляється через основні завдання, якими є виявлення будь-яких відхилень від установлених правил у процедурах управління державними фінансовими потоками [3, с. 250]. Дрозд І. К. та Шевчук В. О. вважають, що головна мета фінансового контролю (в тому числі державного) – сприяння зростанню секторів і галузей національної економіки шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежувальних параметрів їх розвитку на мікро- й макроекономічному рівнях [3, с. 23]. У свою чергу, Стефанюк І. Б. місією ДФК визначає сприяння економічному, ефективному, результативному, законному і прозорому використанню фінансових ресурсів держави [4, с. 14]. На думку автора, Стефанюк І. Б. дає найбільш точне визначення головному призначенню державного фінансового контролю.

Дослідження особливостей ДФК потребує визначення органів, на які покладено обов'язки щодо його здійснення. До них відносяться: Верховна Рада, Кабінет Міністрів, Національний банк, Міністерство фінансів, Фонд державного майна, Рахункова палата, державна податкова служба, Державна контрольно-ревізійна служба, інші державні органи згідно з чинним законодавством [5, с. 87].



Якщо аналізувати ефективність фінансового контролю в Україні, то можна виявити низку серйозних проблем у його становленні та здійсненні [6, с. 201]. Одним із найважливіших напрямів державної політики в контексті вступу до ЄС є реформування діючої в Україні системи ДФК та запровадження принципово нових інструментів фінансового контролю з урахуванням досвіду європейських країн [7]. Слід зазначити, що система державного фінансового контролю України лише частково враховує основні принципи систем країн ЄС [8, с. 64]. На думку Селютіної Ю. В., найбільш прийнятною для України системою державного фінансового контролю є система, яка існує у Франції, тому що структура цих органів і виконуваних ними функцій контролю за використанням бюджетних коштів практично ідентична, а також Франція серед інших європейських країн має чи не найбільший історичний досвід з управління державним майном та корпоративними правами [9, с. 14].

Негативним є те, що в Україні на сьогодні спостерігається недостатньо продумане копіювання зарубіжного досвіду щодо вдосконалення системи державного фінансового контролю. Безумовно, врахування набутого досвіду провідними країнами світу стосовно побудови ефективної системи державного фінансового контролю дає суттєві переваги, але перш ніж залучати нові елементи контролю у вітчизняну практику, необхідно обґрунтувати доцільність таких заходів. Проаналізувавши різні точки зору щодо проблем реалізації державного фінансового контролю, автором систематизовано першочергові заходи щодо підвищення ефективності державного фінансового контролю (таблиця).

Таблиця

**Основні недоліки державного фінансового контролю в Україні та першочергові заходи щодо їх усунення\***

Основні недоліки реалізації державного фінансового контролю	Заходи вдосконалення державного фінансового контролю
Недосконалість законодавчого забезпечення державного фінансового контролю: проблема в нерегульованості контролю доходів Державного та місцевих бюджетів; використання державного та комунального майна	Створити єдине правове забезпечення державного фінансового контролю та діяльності контрольних органів
Неврахування принципових аспектів державного фінансового контролю країн ЄС: надання переваги попередньому контролю над наступним	Визначити концептуальні засади організації системи державного фінансового контролю відповідно до норм і правил ЄС
Відсутність чіткої методологічної бази здійснення перевірок	Вдосконалити та привести теоретичні і методологічну бази державного фінансового контролю відповідно до норм і правил ЄС
Відсутність чіткої інтегрованої системи державного контролю	Реформувати організаційну структуру, уточнити розподіл функцій і сфер між органами фінансового контролю, розробити механізм їх взаємодії, що дозволить не допустити дублювання контрольних функцій і забезпечити їх ефективне застосування
Неналежне кадрове забезпечення органів державного фінансового контролю, низька кваліфікація робітників	Створити науково-дослідну та навчальну базу для реалізації інформаційно-програмних проектів, задоволення потреб у підготовці кадрів і підвищенні їхньої кваліфікації
Відсутність постійної оцінки якості функціонування державного фінансового контролю	Забезпечити проведення постійного моніторингу в ході провадження діяльності для якісної оцінки її результатів і забезпечення оперативного вжиття заходів за результатами контролю і аудиту

\* узагальнено на основі джерел [5–9].

За результатами дослідження можна зробити висновки, що, незважаючи на зазначені недоліки, наближена до світової практики система державного фінансового контролю в нашій країні все ж склалася. Вона охоплює як нормативно-правову базу, так і органи, що здійснюють державний контроль, та форми і методи контролю. Реалізація запропонованих заходів з удосконалення державного фінансового контролю забезпечить його функціонування як цілісної системи та сприятиме підвищенню стабільності економіки та соціальної сфери країни.

*Наук. керівн. Шульга Н. М.*

**Література:** 1. Невідомий В. І. Перспективи розвитку незалежного фінансового контролю в системі органів державного управління / В. І. Невідомий // Зб. праць всеукраїнської науково-практичної конференції "Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні" / за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К.,

2009. – С. 247. 2. Никонович М. О. Необхідність системної стандартизації державного фінансового контролю / М. О. Никонович // Зб. праць всеукраїнської науково-практичної конференції "Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні" / за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К., 2009. – С. 250. 3. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посібн. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. – С. 23. 4. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 12–19. 5. Плескач В. Л. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки / В. Л. Плескач, К. С. Жадько // Фінанси України. – 2009. – № 6. – С. 85–92. 6. Жураковський де Сас Т. Б. Проблеми і стратегічні пріоритети розвитку системи державного фінансового контролю / Т. Б. Жураковський де Сас. – 2009. – № 2(11). – С. 200–203. 7. Ветчинкіна К. О. Проблеми реформування державного фінансового контролю в Україні / К. О. Ветчинкіна // Управління розвитком. – 2010. – № 2(78). – С. 30–31. 8. Пількас Г. І. Система ефективного державного фінансового контролю в сфері державних закупівель / Г. І. Пількас // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 2 (92). – С. 58–69. 9. Селютіна Ю. В. Пріоритетні напрямки вдосконалення системи державного фінансового контролю з урахуванням зарубіжного досвіду / Ю. В. Селютіна // Управління розвитком. – 2009. – № 1. – С. 14. 10. Проект Закону України "Про державний фінансовий контроль" від 07.02.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.univd.edu.ua/\\_projects/ezloch\\_kor/docs/gosp/pz\\_kontr.doc](http://www.univd.edu.ua/_projects/ezloch_kor/docs/gosp/pz_kontr.doc).

УДК 336.145.1(477)

**Зайцева Х. В.**

## **ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

*Анотація. Проаналізовано проблеми фінансового контролю в Україні та можливі шляхи їх вирішення.*

*Аннотация. Проанализированы проблемы финансового контроля в Украине и возможные пути их решения.*

*Annotation. The problems of financial control in Ukraine and possible ways of their decision are analysed.*

*Ключові слова: фінансовий контроль, Державний бюджет, Державне майно, Державні кошти.*

На сьогоднішній день в умовах фінансово-економічної кризи, яка торкнулась усіх сфер нашого життя, питання фінансового контролю є першочерговим завданням перших осіб нашої держави. Від того, наскільки дієвим буде механізм заощадження, використання бюджетних коштів усіх рівнів, буде залежати вихід України зі світової економічної кризи.

Безумовно, у період, коли Україна розбудовує ринкові відносини, не можна недооцінювати роль фінансового контролю держави, яка полягає в забезпеченні фінансової дисципліни. Слід пам'ятати, що фінансовий контроль – це один із способів наповнення державного бюджету, що є важливим для такої країни, як наша. Це також інструмент боротьби зі злочинами у сфері фінансових відносин, спосіб збереження державного майна і коштів, що вкрай актуально останнім часом для України. Крім того, ефективність здійснення контрольних функцій є чинником підвищення авторитету держави у світовому співтоваристві.

Метою статті є аналіз стану фінансового контролю в Україні, а також висвітлення основних його проблем.

Становлення, роль і значення контролю досліджувались у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, а саме: Базася М. Ф., Дмитренко Г. В., Бутинця Ф. Ф., Герасимчука П. К., Дрозд І. К., Калюги С. В., Усача Б. Ф., Шатковської Л. С., Піхоцького В. Ф. та ін. Водночас залишається недостатньо розкритим поняття економічної сутності державного фінансового контролю.

Фінансовий контроль держави – одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності державного фінансового контролю, на думку Піхоцького В. Ф., залежить економічне, і, значною мірою, політичне благополуччя нації [1].

Наявність фінансового контролю об'єктивно зумовлена тим, що фінансам як економічній категорії притаманна не тільки розподільна, а й контрольна функції. Тому використання фінансів державою та місцевими утвореннями для вирішення своїх завдань обов'язково передбачає



здійснення контролю за їх виконанням. Фінансовий контроль здійснюється у встановленому законодавством порядку всією системою органів державної влади та місцевого самоврядування, в тому числі спеціальними контролюючими органами.

Державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 12.01.2009 р. [2], де головним завданням є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктах господарювання державного сектору економіки тощо.

Так, у рамках реалізації пріоритетного завдання служби щодо посилення контролю за діяльністю природних державних монополій та відповідно до Порядку проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2009 р. № 506 [3], з липня поточного року запроваджено і проводиться на суб'єктах господарювання державного сектору економіки операційний аудит.

Такі засади дають підставу стверджувати, що операційний аудит є досить дієвим заходом контролю, спрямованим на профілактику та упередження порушень фінансово-господарської дисципліни. Безумовно, цей захід, як вважає Дмитренко Г. В., має бути пріоритетним для держави [4].

Крім цього, розроблено проект Закону України "Про внесення змін до статті 22 "Господарського кодексу України", який передбачає віднесення до суб'єктів господарювання державного сектору економіки товариств, де 50 і більше відсотків акцій знаходиться у статутних фондах господарських товариств, акціонером яких є держава і володіє в них контрольним пакетом акцій. Прийняття цього документа вирішить питання підконтрольності органам служби відповідних суб'єктів господарювання.

Таким чином, результати проведених державною контрольно-ревізійною службою контрольних заходів свідчить, що на підприємствах, в установах і організаціях допускаються суттєві фінансові порушення.

Найбільше занепокоєння викликає стан справ щодо дотримання законності та врахування інтересів держави під час здійснення діяльності суб'єктами господарювання державного сектору економіки. Зазначене свідчить про недосконалість існуючих на даний час механізмів контролю держави за діяльністю цих суб'єктів.

Для вирішення цієї проблеми, на думку Піхоцького Г. В., необхідно:

встановити тимчасові обмеження щодо впровадження діяльності суб'єктами господарювання державного сектору економіки, фінансові плани, які підлягають затвердженню Кабінетом Міністрів України, до їх затвердження;

запровадити тимчасову процедуру здійснення контролю за діяльністю окремих підприємств й установ, посадовими особами державної контрольно-ревізійної служби [1].

Для здійснення контролю за виконанням законів держави України, постанов, прийнятих Верховною Радою України, виконанням Державного бюджету України, перевірки законності й ефективності використання фінансових ресурсів Державного бюджету України, здійснення різних експертно-аналітичних оцінок в Україні тривалий час діє Рахункова палата.

Здійснені її працівниками перевірки, контрольні заходи, в рамках визначених для неї функцій виявили, що в сучасних умовах політично-економічного розвитку держави незаконне, нецільове, неефективне використання коштів є масовим явищем, яке породжує велику кількість інших недоліків, руйнує правове поле держави, сприяє зростанню політичного й соціального напруження в суспільстві.

Подолання усіх цих недоліків потребує істотного законодавчого розширення функцій і повноважень Рахункової палати, вдосконалення її організаційної структури, методів роботи, інформаційного забезпечення, встановлення тісних зв'язків з іншими контрольними організаціями тощо.

Головними напрямками розвитку та вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні, який здійснюється Рахунковою палатою, є:

оптимізація функцій і повноважень;

формування системної і довшеної нормативно-правової бази (в тому числі стандартизація державного фінансового контролю);

розвиток і вдосконалення системи процедур фінансового контролю;

організація адекватної інформаційно-комунікаційної інфраструктури;

матеріально-технічне (включаючи соціально-побутове) і фінансове забезпечення функціонування контрольних органів.

Головним правовим актом, що є своєрідною системоутворювальною ланкою загальної системи нормативно-правових актів державного фінансового контролю, має стати Закон України "Про державний фінансовий контроль" [5].

Прийняття цього Закону має започаткувати формування комплексної системи законодавчих і нормативних актів державного фінансового контролю, а також забезпечити рівноправність норм державного фінансового контролю і норм інших галузей права (наприклад, фінансового), підвищити статус норм державного фінансового контролю.

З метою вдосконалення й розвитку незалежного фінансового контролю доцільно прийняти в новій редакції Закон України "Про Рахункову палату", чітко визначивши в ньому спрямованість її основної діяльності. Рахункова палата здійснює незалежний системний контроль за формуванням і використанням державних фінансових, матеріальних та інших ресурсів, золотовалютних резервів, державної власності (майнових і немайнових активів і пасивів держави).

З метою забезпечення незалежності Рахункової палати при виконанні покладених на неї функцій потрібно визначити і встановлювати обсяги фінансування для забезпечення діяльності Рахункової палати Верховною Радою України в Державному бюджеті України на підставі бюджетного запиту Рахункової палати.

Потрібно розширити повноваження Рахункової палати в частині перевірки формування дохідної частини місцевих бюджетів України на предмет достовірності нарахувань, оцінки законності та правильності застосування різних джерел його наповнення, перевірки використання коштів місцевих бюджетів та здійснення аудиту діяльності Національного банку України (а не тільки перевірки (оцінки) його кошторису).

Отже, комплексне розв'язання наведених вище проблем і завдань є запорукою поліпшення діяльності Рахункової палати України, а також забезпечить поліпшення державного фінансового контролю.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Піхоцький В. Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів державного бюджету України та їх використанням / В. Ф. Піхоцький // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 75–82. 2. "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" Закон України від 12.01.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Постанова від 20 травня 2009 р. № 506 "Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 4. Дмитренко Г. В. Державний фінансовий контроль – складова системи державного управління / Г. В. Дмитренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – № 3. – С. 57–59. 5. Закон України "Про Державний фінансовий контроль" № 2020 від 08.02.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

УДК 658.14:351.9

**Коломоєць В. Г.**

**Фурмат О. С.**

## ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Анотація. Розглянуто теоретичні питання розвитку державного фінансового контролю в Україні, сучасний стан державного фінансового контролю і надано рекомендації щодо перспектив його розвитку.*

*Аннотация. Рассмотрены теоретические вопросы развития государственного финансового контроля в Украине, современное состояние государственного финансового контроля и предоставлено рекомендации относительно перспектив его развития.*

*Annotation. The theoretical questions of development of state financial control in Ukraine and the modern status of state financial control are considered and its recommendations in relation to the prospects of its development are given.*

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, фінансові органи.*

За роки державної незалежності в Україні сформовано основні інституційні складові сучасного демократичного суспільства. До останніх відноситься державний фінансовий контроль – система, яка за формальними ознаками перейшла у спадок від адміністративно-командної економіки, однак набула якісно нових характеристик і за нових умов має виконувати відповідні функції. Відсутність належної уваги при формуванні системи державного фінансового контролю призвела до виникнення необхідності її вдосконалення.

Недостатній розвиток державного фінансового контролю спричинений не відсутністю його інституціональної структури, а слабкістю теоретичної та методичної бази, недоліками в організації процесу контролю. Саме це обумовило вибір теми дослідження.



Дане питання розглядається науковцями, деякі аспекти викладені у наукових та практичних роботах вітчизняних учених, таких, як: Буковинський С. А., Булгакова С. О., Зварич О. П., Каленська В. І., Колодій О. Т., Стоян В. І., Чечуліна О. О. та ін. Однак питання державного фінансового контролю потребують подальшого дослідження та наукового обґрунтування.

Метою дослідження даної роботи є розгляд стану державного фінансового контролю та надання рекомендацій щодо подальшого його розвитку. В основу теоретичного дослідження покладено системний метод, використання якого обумовлено природою державного фінансового контролю, що, у свою чергу, є складовою економічної, політичної і соціальної систем суспільства.

Державний контроль – одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави. Його призначення полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів у всіх ланках фінансової системи.

За своєю економічною сутністю фінансовий контроль – це комплекс заходів, що вживаються законодавчими і виконавчими органами влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ, для забезпечення законності та ефективності формування, володіння та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян, а також успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів [1].

Фінансовий контроль є, з одного боку, засобом зв'язку між фінансовим плануванням та фінансовим обліком (статистикою), а з іншого – передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання.

Для впорядкування бюджетного процесу особливо в частині планування та виконання видаткової частини бюджетів усіх рівнів, передусім, необхідно удосконалити державний фінансовий контроль, що здійснюється як на рівні держави, так і на рівні відповідних регіонів. Однак чинний нині інститут фінансового контролю не може повною мірою запобігти розтрачанню бюджетних коштів, зловживанням та маніпуляціям із фінансовими і матеріальними ресурсами держави та окремих регіонів, а отже, сприяти оптимізації бюджетного процесу та поступальному розвитку соціально-економічних відносин.

У своїй діяльності органи державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС) стикаються з низкою проблем щодо ефективної організації фінансового контролю. Результати їх діяльності свідчать про динаміку зростання сум виявлених збитків і фінансових порушень у цілому. Однією з важливих проблем можна вважати дублювання контрольно-ревізійних дій між органами, на які покладено здійснення контрольних функцій [2].

Для вирішення проблем доцільно провести низку заходів, серед яких:

по-перше, чітко регламентувати функції, права і відповідальність фінансових органів при погодженні кошторисів витрат і штатних розписів, внесенні змін до них;

по-друге, запровадити нові та вдосконалити чинні нормативи щодо планування видатків і використання бюджетних коштів та матеріальних цінностей;

по-третє, визначити предмет і обсяг фінансового контролю, який стосовно бюджетних коштів мають здійснювати головні розпорядники бюджетних коштів, підрозділи відомчого контролю, фінансові органи та органи Державного казначейства, встановити відповідальність посадових осіб за невиконання або неналежне виконання цих функцій.

Існує також проблема відсутності системності контролю, тобто відповідності попереднього, поточного і наступного контролю. Одним із напрямів удосконалення фінансового контролю є підвищення дієвості поточного контролю з боку органів казначейства в координації з органами виконавчої влади та державної податкової адміністрації.

Доцільно було б залучати органи ДКРС до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові органи та органи Державного казначейства здійснювати, крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

Серйозною перешкодою для здійснення аналізу матеріалів ревізій та перевірок є відсутність єдиної методологічної бази. Тому потрібно розробити обґрунтовану методологію аналізу матеріалів ревізій та перевірок, яка б дала змогу працівникам ДКРС проводити узагальнення та аналіз матеріалів ревізій за останні роки.

Враховуючи вищезазначене, автори пропонують такі заходи щодо удосконалення державного фінансового контролю:

система фінансового контролю повинна бути мобільною, тобто оперативно, адекватно та професійно реагувати на будь-які зміни в економіці та законодавстві;

необхідна розробка і реалізація концепції державного фінансового контролю, оснований на єдиних принципах, правилах та єдиній методології;

у системі державного казначейства повинна проводитися координація взаємодії контрольних органів різних рівнів, що здійснюють внутрішній та зовнішній контроль, з метою активного впливу на формування і реалізацію ефективної державної бюджетної політики;

впровадження застосування сучасних інформаційно-технологічних інструментів, що забезпечують результативність та ефективність фінансового контролю щодо формування та виконання державного бюджету;

забезпечення достовірності та надійності інформації про державні видатки, соціально-економічну результативність та ефективність витрачання державних коштів.

Держава повинна чітко регламентувати функції, права і відповідальність фінансових органів при погодженні кошторисів витрат і штатних розписів, внесенні змін до них. Також запровадити нові

та вдосконалити чинні нормативи щодо планування видатків і використання бюджетних коштів та матеріальних цінностей.

Результати дослідження сприятимуть досягненню концептуальної єдності в теоретичній і методичній базі державного фінансового контролю.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні / В. К. Симоненко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с. 2. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К. : ЦУЛ, 2009. – 424 с. 3. Вітвицька Н. С. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц. / Н. С. Вітвицька. – К. : КНЕУ, 2007. – 408 с. 4. Дудко В. П. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник / В. П. Дудко. – Чернівці : Прут, 2005. – 484 с.

УДК 336.71

**Крачковська О. М.**

## **ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ БАНКІВСЬКОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

*Анотація. Розглянуто сучасні підходи для стабілізації банківських систем провідними країнами світу на основі створення "тимчасового" і "проблемного" банків. Досліджено основні проблеми функціонування банківської системи України та обґрунтовано рекомендації щодо практичного впровадження зазначених заходів на національному ринку.*

*Аннотация. Рассмотрены современные подходы к стабилизации банковских систем ведущими странами мира на основании создания "временного" и "проблемного" банков. Исследованы основные проблемы функционирования банковской системы Украины и обоснованы рекомендации относительно практического использования отмеченных мероприятий на национальном рынке.*

*Annotation. Modern approaches for stabilizing of the bankings systems by the leading countries of the world on the basis of creation of "bridge" and "problem" banks are considered. Basic problems of functioning of the banking system of Ukraine are studied and recommendations in relation to practical introduction of the measures marked at the national market are grounded.*

*Ключові слова: банківська криза, проблемні активи, "тимчасовий" банк, "проблемний" банк.*

На сьогодні існує необхідність розроблення заходів для зменшення негативних наслідків фінансової кризи у вітчизняній банківській системі, відновлення ефективної роботи банків на основі вдосконалення управління проблемними активами. Вагомий внесок у розроблення теоретичних та методичних положень управління проблемними банківськими активами зробили такі вітчизняні та іноземні економісти: Міщенко С. В., С. Шульга, І. Ковалишин, О. Вовчак, Кузнєцова Л. В., Базилевич В. Д., Петрик О. І., Н. Поляк, Балашов В. Г., І. Ансофф, П. Гохан, Г. Хакен, І. Єгерєва, М. Максимцова. Проте серед науковців нині не існує однозначної думки щодо ролі "тимчасового" та "проблемного" банків для стабілізації банківської системи держави. Міщенко В. І. та Граділь А. І. зазначають, що практика викупу проблемних активів може розглядатись як із позиції американської (викуп всіх проблемних активів за кошти держави), так і європейської (робота з окремими видами проблемних активів) стратегій. Інші економісти вказують на те, що в Україні першочергово необхідно адаптувати міжнародний досвід управління проблемними активами до вітчизняних умов, зокрема, розробити відповідні законодавчі й нормативні акти, визначитися з фінансуванням викупу проблемних активів тощо [1]. Проте, незважаючи на значний обсяг наукових напрацювань, питання вдосконалення управління проблемними активами банків в умовах фінансової економічної кризи на сьогодні потребує подальших досліджень.

Завдання статті полягає в обґрунтуванні доцільності застосування зарубіжного досвіду управління проблемними банківськими активами на основі створення "тимчасового" та "проблемного" банків для стабілізації банківської системи України.

За даними НБУ станом на 01.04.2010 р. питома вага прострочених та сумнівних кредитів становила 9,9 %. Однак, на думку експертів, реальний обсяг проблемної заборгованості у 2 – 3 рази вищий (за даними агентства "Fitch" до 40 %), а ризики подальшого погіршення якості кредитних портфелів банків достатньо значні [2]. На сьогодні вітчизняні банки застосовують



практику щодо передачі проблемних кредитів колекторським компаніям із значним рівнем дисконту (інколи до 90 %). Однак українські колектори нині не мають достатніх фінансових можливостей для викупу значного обсягу проблемної заборгованості, а банки продають проблемні активи через судову процедуру із високим відсотком покриття проблемної заборгованості при реалізації заставних активів нерухомості – близько 25 % їх номінальної вартості. Ефективним шляхом вдосконалення управління проблемними активами, які використовують провідні країни світу є створення "тимчасового" або "проблемного" банків. "Тимчасовий" банк ("перехідний", "bridge bank") створюється на певний час із метою придбання активів та прийняття зобов'язань збанкрутілого банку і діє до тих пір, поки не буде схвалено остаточної резолюції щодо банкрута (реорганізації або ліквідації). Перший "тимчасовий" банк з'явився у 1987 році в США відповідно до "Акта про конкурентну рівність у банківському секторі". Причому створення перехідної установи дає змогу ретельно дослідити стан банку й остаточно визначитися з альтернативними формами резолюції, а у разі кризи ліквідності – здійснити управління платоспроможністю банку, щоб зберегти його вартість у разі банкрутства. Крім США, успішно практикують створення "тимчасових" банків Японія, Тайвань і Корея [3]. "Проблемний" ("госпітальний") банк – фінансовий інститут, який створюють виключно з метою переведення до нього проблемних активів. Основним завданням функціонування таких банків є здійснення реструктуризації проблемних банківських активів у спеціальній установі, яка має відповідні фінансові можливості, може спокійно "дочекатися" закінчення кризи та після відновлення платоспроможності боржників повернути такі активи на ринок за прийнятною ринковою вартістю, замість того, щоб ліквідувати їх за будь-якими цінами. Слід зазначити, що метою створення "проблемного" банку є вирішення питань щодо зменшення величини негативно класифікованих активів у кредитному портфелі банків. Основною функцією перехідної установи є реалізація заходів реорганізації або ліквідації щодо банку-банкрута.

Як свідчить світовий досвід, викуп проблемних активів може здійснюватися у таких формах: державна (Швеція), приватна (США), змішана (Швейцарія). Швеція для виходу із тяжкої банківської кризи використала стратегію комплексної реструктуризації. Було засновано Управління підтримки банків, що мало широкі повноваження у сфері врегулювання боргових претензій і ціноутворення на проблемні активи. Більшість банків Швеції самостійно створили власні спеціальні підрозділи для роботи із проблемними активами, які почали активно стягувати борги. Урядова підтримка становила близько 5,9 % ВВП. Однак із часом цей показник значно зменшився завдяки погашенню кредитів і відшкодуванню за рахунок цих коштів наданого державою фінансування [4].

На погляд автора, найбільш доцільним для України є поєднання зусиль держави й банків для створення "проблемного" банку. При цьому, з огляду на обмеженість коштів державного бюджету, прийнятним варіантом було би створення недержавного "проблемного" банку та здійснення викупу за рахунок держави окремих видів проблемних активів комерційних банків. Причому держава може здійснити реструктуризацію іпотечних кредитів, а наявність у цьому разі якісної застави забезпечить можливість отримання певного прибутку в майбутньому.

Слід зазначити, що, використовуючи запропоновану вище модель, можна скоротити витрати бюджетних коштів на проведення рекапіталізації банківських установ. Припустимо, викуп проблемних активів здійснюватиметься із дисконтом 30 % терміном на 5 – 7 років, при цьому держава випускатиме цінні папери номіналом 90 % вартості проблемних активів з метою проведення процедури обміну (згідно зі "шведською" моделлю). За даними НБУ величина проблемних активів у загальній структурі кредитного портфеля банків становить близько 10 %, або 72,3 млн грн. Тобто держава передасть до банку цінні папери на суму 65,07 млн грн (72,3 млн грн  $\times$  0,9), тим самим отримує активи обсягом 72,3 млн грн. Початковий ефект від викупу проблемних активів становитиме 7,23 млн грн (72,3 млн грн – 65,07 млн грн). При здійсненні дисконтування суми активів за ставкою 30 % їхня вартість через 5 років буде рівною 176,08 млн грн. Чиста вигода для держави становитиме 103,78 млн грн (176,08 млн грн – 72,3 млн грн). Загальний економічний ефект від викупу проблемних активів рівний сумі 643,93 млн грн (7,23 млн грн + 636,7 млн грн). Також слід врахувати і величину застави за кредитами (наприклад, іпотечними), реструктуризація якої теж забезпечить одержання певного прибутку. Водночас загальна сума витрат на рекапіталізацію вітчизняних банків становить близько 16,7 млрд грн, а її ефективність, на думку експертів, є достатньо низькою. Отже, згідно із проведеними розрахунками, можна зазначити, що використання коштів для проведення процедури викупу проблемної заборгованості є ефективнішим порівняно з рекапіталізацією. Окрім цього, залишок суми від здійснення такої операції можна спрямувати на підтримання фінансової стійкості вже "очищених" банківських структур.

Створення "тимчасового" та "проблемного" банків в Україні дасть можливість ефективно управляти платоспроможністю банків з метою збереження їх вартості у разі банкрутства, зменшити величину проблемних активів у кредитних портфелях банків шляхом їх викупу, забезпечити державне регулювання процесу фінансового оздоровлення банківської системи та економію бюджетних коштів, що сприятиме покращенню фінансово-економічної ситуації в державі.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Пустовійт Р. Ф. Тенденції та перспективи управління проблемними активами в глобальній банківській системі / Р. Ф. Пустовійт, Р. В. Лисенко ; Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 5. – С. 179–181. 2. Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим

доступу : <http://www.bank.gov.ua>. 3. Міщенко В. І. Інституційні засади державної підтримки банківського сектору в період кризи / В. І. Міщенко, С. М. Шульга // Вісник НБУ. – 2009. – № 8. – С. 12. 4. Міщенко В. І. Удосконалення управління проблемними активами банків / В. І. Міщенко, А. І. Граділь // Фінанси України. – 2009. – № 10. – С. 43–54. 5. Вовчак О. Причини та наслідки впливу світової фінансової кризи на розвиток банківського і реального секторів економіки України / О. Вовчак, Н. Поляк // Вісник НБУ. – 2009. – № 8. – С. 22–25. 6. Карчаєва Г. Основні проблеми розвитку банківської системи України в посткризовий період та шляхи її вирішення / Г. Карчаєва // Вісник НБУ. – 2010. – № 6. – С. 26–32. 7. Круглий стіл "Госпітальні банки: світовий досвід і можливості для України" // Вісник НБУ. – № 7. – С. 3–8. 8. Кульпінський С. В. Фіскальні наслідки державної підтримки проблемних банків / С. В. Кульпінський // Банківська справа. – 2009. – № 1(46). – С. 118–125. 9. Лис І. Удосконалення управління ліквідністю банку в умовах світової фінансової кризи / І. Лис // Банківська справа. – 2009. – № 4. – С. 19–28. 10. Петрик О. Фінансова криза в Україні та заходи щодо її подолання / О. Петрик // Вісник НБУ. – 2009. – № 8. – С. 4–10.

УДК 336.142.6

**Лебединець Н. А.**

## **ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО МЕТОДУ БЮДЖЕТУВАННЯ**

*Анотація. Розглянуто програмно-цільовий метод бюджетного процесу, його переваги та недоліки, а також запропоновано шляхи вдосконалення системи програмно-цільового бюджетування.*

*Аннотация. Рассмотрено программно-целевой метод бюджетного процесса, его преимущества и недостатки, а также предложены пути усовершенствования системы программно-целевого бюджетирования.*

*Annotation. The program-target method of the budget process, its advantages and disadvantages are studied, as well as the ways to improve the system of program-oriented budgeting are suggested.*

*Ключові слова: програмно-цільовий метод, система програмно-цільового бюджетування.*

На сучасному етапі розвитку України питання бюджетування є дуже актуальним. Адже в країні існує обмежена кількість бюджетних ресурсів, які потрібно раціонально перерозподілити з найбільш повним задоволенням всіх об'єктів бюджетного процесу.

Тому необхідністю є впровадження нових концептуальних підходів до напрямів та механізмів реалізації бюджетної політики та перетворення її на дієвий інструмент соціально-економічного розвитку держави. Саме таким методом, який забезпечує узгодження бюджетних видатків із пріоритетами державної політики, є програмно-цільовий метод (далі – ПЦМ). Упровадження методу є важливою складовою бюджетної реформи в Україні, що потребує проведення ґрунтовних досліджень його сутності, визначення переваг та недоліків методу, а також вирішення питань його вдосконалення.

У наукових публікаціях останніх років велику увагу приділяють проблемам програмно-цільового бюджетування та особливостям його застосування в Україні. Проблематикою цих питань займалися такі вчені: Запатріна І. В. [1], Огонь Ц. Г. [2], Рожкова Л. В. [3], Януль І. Є. [4] та ін.

Метою дослідження є визначення сутності ПЦМ як ефективного методу бюджетування та розробка шляхів його вдосконалення.

Головним завданням органів державного фінансового контролю на сьогодні є визначення пріоритетів при розподілі бюджетних коштів, а також забезпечення контролю за їх цільовим та ефективним використанням. Реалізуючи це завдання, Україна почала застосовувати програмно-цільовий метод формування бюджету, як результат ухвалення Бюджетного кодексу в 2001 році [5].

Визначення поняття "програмно-цільовий метод" не набуло широкого вивчення, однак у законодавстві зазначається як метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу [5].

Автором запропоновано визначати поняття "програмно-цільовий метод" як систему планування та управління бюджетними коштами в середньостроковій перспективі, направлену на розробку та виконання бюджетних програм та підпрограм у межах стратегічного плану відповідного відомства, а також визначення ефективності витрачених коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.



Наведене визначення забезпечує розкриття особливостей програмно-цільового методу, а саме:

планування середньострокового характеру;  
бюджетні програми направлені на виконання стратегії відомства та соціально-економічного плану держави;

спрямованість бюджету на ефективність витрачених бюджетних коштів [6].

Таким чином, запропоноване визначення програмно-цільового методу дозволяє більш повно зрозуміти відмінні риси даного методу бюджетування.

В Україні сучасні технології бюджетування використовуються лише поодинокі на місцевому рівні, хоча деякі їх елементи почали запроваджуватися при формуванні Державного бюджету України ще з 2001 року при фінансуванні таких міністерств, як: фінансів, освіти і науки, охорони здоров'я, економіки та аграрної політики [2].

ПЦМ є ефективнішою альтернативою постатейного методу бюджетування, який зараз широко використовується в Україні. За яким гроші виділяються не на фінансування установ, а на конкретні соціально-значущі програми. Планування бюджету здійснюється на 3 – 5 років, а кожного року проводиться моніторинг ефективності запроваджених програм. Це дозволяє корегувати фінансування на користь результативних програм і зупиняти ті, які не дають очікуваного ефекту.

Основними перевагами переходу до програмно-цільового методу формування та виконання бюджету можна виділити такі:

1) встановлюється зв'язок між бюджетними результатами та ресурсами державного сектору, що використовуються для досягнення цих результатів. При формуванні бюджетів увага зосереджується спершу на результатах, яких необхідно досягти в державному секторі, а вже потім ставиться питання про те, які ресурси слід використати для досягнення цих результатів;

2) посилюється дієвість та ефективність державного сектору завдяки тому, що акцент робиться на результатах;

3) запроваджується аналіз зіставлення витрат і досягнутих результатів. Цей аналіз є інструментом оцінки програм, який забезпечує схвалення та здійснення у бюджетній сфері тих програм, результати від реалізації яких перевищуватимуть витрати на них. Аналіз ефективності витрат спонукає розробників бюджетної політики шукати такий метод досягнення тієї чи іншої мети, який пов'язаний із якнайменшими витратами [1];

4) формується система звітування та оцінки роботи, а також забезпечується вищий рівень прозорості ухвалення рішень у державному секторі. Це забезпечує створення такого клімату для розробки політики, в якому стає можливим приймати більш раціональні фінансові рішення стосовно рівня та складу видатків бюджету.

Таким чином, запровадження програмно-цільового методу до складання та виконання бюджету має ряд переваг, на основі яких будують свою бюджетну політику більшість розвинутих країн світу.

Водночас, бюджетне планування програмно-цільовим методом має певні недоліки.

У процесі планування видатків існує проблема визначення доцільності конкретних видатків (за програмами). Тобто результатів реалізації кожної конкретної програми [4].

Також може існувати тенденція до переоцінки вартості програм бюджетної діяльності держави, що може спричинити відплив коштів від виконання державних цілей та направлення на власні потреби виконавців. Також мати наслідком надмірні прогнози щодо потреби в коштах та тиск на державні видатки [3].

При плануванні видатків бюджету програмно-цільовим методом не можливо врахувати фактор інфляції. Оскільки бюджетування за даним методом здійснюється на період 3 – 5 років, у разі підвищення цін головний розпорядник коштів не зможе нарахувати та здійснити виплати по кожній із програм. Адже державні ресурси обмежені в кількості і в часі. Тобто з кожним роком здійснюється як виконання вже прийнятих програм, так і в наростаючій тенденції прийняття нових, які також потребують фінансування.

При складанні паспорта бюджетної програми обов'язково зазначається ряд результативних показників, які використовуються для оцінки ефективності конкретної програми, а не для сукупності програми певної сфери економіки.

Також проблемним є визначення результативності програм з надання бюджетних послуг.

Недоліком програмно-цільового бюджетування є досить докладний періодичний аналіз усіх програм, що потребує значних людських ресурсів і часто фінансових витрат.

Таким чином, на думку автора, необхідною умовою ефективного бюджетування за програмно-цільовим методом є запровадження таких заходів:

по-перше, розробка чіткої системи державних програмних і прогнозних документів;

по-друге, створення системи оцінювання результативності бюджетних програм на основі безпосередніх показників їх виконання та ефективності діяльності бюджетних установ і організацій, в тому числі тих, що надають бюджетні послуги, за кінцевими результатами;

по-третє, розробка системи попередніх результативних показників. Це дасть можливість чітко уявити віддачу від використаних бюджетних коштів, оскільки, як відомо, бюджетні ресурси обмежені фіскальними можливостями держави.

Усі запропоновані заходи треба здійснювати поступово, з урахуванням зарубіжного досвіду реформування державного управління.

Таким чином, уточнено визначення поняття програмно-цільового методу, розглянуто переваги та виявлено недоліки при застосуванні даного методу, а також розроблено шляхи вдосконалення системи програмно-цільового бюджетування.

Наук. керівн. Голуб Ю. О.

**Література:** 1. Запатріна І. В. Програмно-цільовий метод бюджетування / І. В. Запатріна // Фінанси України. – № 10. – 2006. – С. 156–178. 2. Огонь Ц. Г. Програмно-цільовий метод та ефективність бюджетних програм / Ц. Г. Огонь // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 20–29. 3. Рожкова Л. В. Програмно-цільове планування показників бюджету / Л. В. Рожкова // Вісник податкової служби. – 2008. – № 41. – С. 48–50. 4. Януль І. Є. Застосування програмно-цільового методу формування бюджетів / І. Є. Януль // Фінанси України. – 2003. – № 8. – С. 19–21. 5. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 6. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі" від 14.09.2002 р. № 538-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

УДК 336.221.24

**Мандрикіна О. С.**

## ВИЗНАЧЕННЯ ЧЕРГОВОСТІ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ: ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ЇХ РОЗВ'ЯЗАННЯ

*Анотація.* Розглянуто існуючі проблеми визначення черговості погашення податкового боргу, а також законодавчі норми, які регулюють такі проблеми, і напрями їх вирішення.

*Аннотация.* Рассмотрены существующие проблемы определения очередности погашения налогового долга, а также законодательные нормы, которые регулируют данные проблемы, и направления их решения.

*Annotation.* The problems in definition of sequence of repayment of a tax debt, and also legislative norms which regulate the given problems and directions of their decision are considered.

*Ключові слова:* податковий борг, черговість погашення, платник податків.

Несплачені податки негативно впливають на економіку всієї країни, адже така заборгованість може призвести до невиконання дохідної частини бюджету, тобто до дефіциту бюджету країни. Невиконання дохідної частини бюджету негативно відобразиться на фінансуванні загальносуспільних потреб. Внаслідок жорсткого контролю та застосування нових методів, таких, як державний та податковий аудит, з боку податкової служби та інших суб'єктів державного фінансового контролю податкову заборгованість в Україні вдалося скоротити. Це, насамперед, вдалося скоротити завдяки застосуванню штрафних санкцій за прострочення платежів: чим довший термін несплати, тим більше штрафна санкція, а також жорсткого визначення погашення податкового боргу попередньо податковим зобов'язанням. Та при застосуванні прогресивних методів контролю законодавча база залишається недосконалою та існують деякі пункти, що суперечать один одному чи не достатньо точні у застосуванні, як, наприклад, визначення черговості погашення податкового боргу та зобов'язань, тому слід розглянути проблеми цієї теми. Необхідність дослідження також зумовлена тим, що дослідженням податкового боргу присвячено небагато наукових робіт. Так, слід виокремити роботу Оніщенко В. А. "Податковий контроль" [1], в якій досить детально розглянуті способи погашення податкового боргу та особливості їх застосування. Також вивченням податкового боргу, черговості та способів його погашення займалися: Соколовська А. М., Луніна І. О., Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І. [2], Ю. Вільховський та ін.

Мета роботи – розглянути існуючі проблеми при визначенні черговості погашення податкового боргу та визначити напрями їх розв'язання. Для досягнення поставленої мети слід виконати ряд завдань, а саме: дослідити нормативно правові акти з даної теми, розглянути існуючі на практиці проблеми з визначення черговості погашення податкового боргу та визначити напрями їх розв'язання.

На початку дослідження необхідно визначитися з терміном "черговість погашення". У законодавстві визначення даного терміну не наведено. У тлумачному словнику поняття "черговість" визначається як "порядок у слідуванні будь-чого", а "погашення" визначається як "не давати розвиватися будь-чому, заглушати насильницькими мірами чи послаблювати або припиняти дію, виявлення будь-чого". Тому за допомогою синтезу двох тлумачень черговість



погашення можна визначити як порядок припинення зростання будь-чого, в нашому випадку податкового боргу.

У законодавстві черговість погашення податкового боргу визначено п. 7.7 ст. 7 "Рівність бюджетних інтересів" Закону [3]: "податковий борг погашається попередньо погашенню податкових зобов'язань, які не є податковим боргом, у порядку календарної черговості його виникнення, а в разі одночасного його виникнення за різними податками, зборами (обов'язковими платежами) – у рівних пропорціях". Та не всі платники податків керуються цією нормою Закону, адже вигідніше сплатити поточні зобов'язання ніж податковий борг, одночасно з яким необхідно сплатити пеню та штрафні санкції залежно від терміну заборгованості. Тому несумлінні платники податків, керуючись іншою нормою, а саме пп. 3.1.1. п. 3.1 ст. 3 Закону [3], якою зазначено, що "активи платника податків можуть бути примусово стягнені в рахунок погашення його податкового боргу виключно за рішенням суду. В інших випадках платники податків самостійно визначають черговість та форми задоволення претензій кредиторів за рахунок активів, вільних від заставних зобов'язань забезпечення боргу. У разі, якщо такого платника податків визнано банкрутом, черговість задоволення претензій кредиторів визначається законодавством про банкрутство". Такі дії платників податків є незаконними, адже ця норма стосується задоволення претензій кредиторів, і не має відношення до податкового боргу, який відповідно до п. 1.3 ст. 1 Закону [3] визначений як сума узгодженого податку, не сплачена в установленій Законом термін. Але згідно з вимогами пункту 8.1 статті 8 Закону активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу. Відповідно до підпункту 8.2.2 статті 8 Закону право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, які перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань та/або податкового боргу. Тобто на момент виникнення права податкової застави боржник бюджету не може мати активів, вільних від заставних зобов'язань [4].

Тому погашення податкових зобов'язань перед погашенням податкового боргу неможливо. Так, Ю. Вільховський [5], досліджуючи дану проблему, виокремив єдину можливість сплатити податкові зобов'язання наступного періоду до сплати податкових зобов'язань попереднього періоду, визначену законодавством, – це звернутися з заявою до органів податкової служби про відстрочення чи розстрочення податкових зобов'язань у порядку, передбаченому статтею 14 Закону [3], шляхом розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань.

Також при погашенні податкового боргу одночасно сплачується пеня, нарахована на погашену суму такого боргу, при цьому погашення нарахованої та несплаченої пені здійснюється у загальному порядку, установленому для погашення податкового боргу згідно з пп. 16.3.3 п. 16.3 ст. 16 Закону [3] та п. 3.6 Інструкції [6]. Але деякі платники податків, сплачуючи податковий борг, забувають про сплату пені. Податкова служба, в свою чергу, якщо коштів для погашення суми боргу та пені недостатньо, розподіляє сплачені до бюджету кошти пропорційно сумі боргу та пені, що призводить до неповного погашення податкового боргу та пені. І на непогашену суму боргу знову нараховуються штрафні санкції, в той час, коли платники податків вважають, що погасили борг, хоча на суму несплаченої пені пеня не нараховується.

При визначенні черговості погашення податкового боргу слід розглянути ситуацію, коли платник податків перераховує кошти в погашення заборгованості не зазначивши призначення платежу. У такому разі погашення такого боргу відбувається у порядку черговості його виникнення, а у разі одночасного його виникнення – у рівній пропорції [3]. Так, у Податковому роз'ясненні [4] ця норма Закону трактується таким чином: податкова служба спрямовує кошти на погашення сум боргу за тими платежами, за якими такий борг виник раніше, а у разі одночасного його виникнення за декількома платежами – у рівній пропорції. Таким чином, виникає ситуація, коли платник податків, маючи податковий борг з одного платежу, продовжує сплачувати податкові зобов'язання за іншими податками, навіть якщо вони виникли пізніше ніж вищезазначений податковий борг. І в такій ситуації податкова не може направити кошти з погашення зобов'язань з одного податку чи збору (обов'язкового платежу) на погашення податкового боргу по іншому податку. Могла би виникнути ситуація, коли платник податків накопичував би податковий борг з окремого податку, сплачуючи інші, але в законодавстві існують такі способи погашення податкового боргу, як податкова застава, адміністративний арешт активів та інші, які застосовуються без волі платника податків і призводять до погашення податкового боргу.

Така невизначеність у законодавстві та можливість різного трактування вищезазначених положень призвела до чисельних позовів платників податків до суду. Тому в прийнятому Податковому кодексу України [7] цьому питанню присвячений п. 87.9 ст. 87 який зазначає: "у разі наявності у платника податків податкового боргу органи державної податкової служби зобов'язані зарахувати кошти, що сплачує такий платник податків, у рахунок погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напряму сплати, визначеного платником податків. Спрямування коштів платником податків на погашення грошового зобов'язання перед погашенням податкового боргу забороняється, крім випадків спрямування цих коштів на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування". Оскільки Кодекс набирає чинності з 1 січня 2011 року, невідомо, чи виникнуть проблеми з застосуванням даної норми закону, але вона є більш чіткою та однозначною.

Таким чином, розглянувши проблеми, що виникають при визначенні черговості погашення податкового боргу, можна зробити висновки, що платники податків не бажають сплачувати податковий борг разом з нарахованими штрафними санкціями та пенєю і вишукують різні правові

лазівки, які, на жаль, існують в нашому законодавстві. Залишається сподіватися, що прийнятий Податковий кодекс буде більш досконалим і його положення не будуть суперечити один одному, прийнятні дана проблема можливо зникне з його прийняттям.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко. – К. : Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002. – 432 с. 2. Иванов Ю. В. Податкова система : підручник / Ю. В. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с. 3. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>. 4. Податкове роз'яснення щодо черговості погашення та окремих питань стягнення сум податкового боргу, затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 13 листопада 2002 р. № 540 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>. 5. Вільховський Ю. Погашення податкового боргу / Ю. Вільховський / "Вісник податкової служби України". – 2003. – № 30. – С. 15–16. 6. Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, затверджена Наказом Державної податкової адміністрації України від 11.06.2003 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>. 7. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>.

УДК 657.6

**Михалик Ю. М.**

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

*Анотація. Визначено сутність аудиту ефективності, розглянуто поняття "методологія", визначено сучасну методологію аудиту ефективності.*

*Аннотация. Определена сущность аудита эффективности, рассмотрено понятие "методология", определена современная методология аудита эффективности*

*Annotation. The essence of performance audit is examined, the concept of "methodology" is defined, the modern methodology of auditing efficiency is suggested.*

*Ключові слова: аудит ефективності, методологія, методологія аудиту ефективності.*

Проблеми ефективного використання бюджетних коштів та оцінки результатів управління актуальні для України. Удосконалення системи зовнішнього та внутрішнього контролю й аудиту використання коштів бюджетів входить до першочергових заходів бюджетної політики уряду. Початковою проблемою виступає фрагментарність, некоректність сприйняття великого досвіду економічно розвинених країн світу, відсутність чіткої системи нормативно-правового регулювання питань організації та методології проведення аудиту ефективності у державному секторі. Методологія проведення аудиту ефективності не відповідає усім сучасним вимогам і потребує значного доопрацювання.

Метою статті є обґрунтування теоретико-методологічних засад аудиту ефективності.

У вітчизняній науковій літературі теоретико-методологічні засади аудиту ефективності знайшли відображення в публікаціях: Дікань Л. В. [1], Мамишева А. В. [2], Рубан Н. І. [3] та інших вчених і практиків.

Перш ніж визначити теоретико-методологічні засади аудиту ефективності, доцільно розглянути теоретичний апарат даного визначення, а потім виділити основні методологічні аспекти здійснення аудиту ефективності.

Аналіз літературних джерел показав, що аудит ефективності – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм [1].

При проведенні аудиту ефективності, як правило, розглядають такі важливі питання: склад показників ефективності та надійність систем отримання інформації для їх формування; рівень та якість бюджетних послуг, а також їх оцінка на основі опитувань користувачів цих послуг; вплив на навколишнє середовище результатів реалізації програм та діяльність організацій, органів, підрозділів. Аудит ефективності покликаний поліпшити якісні характеристики процесу функціонування державного та муніципального секторів економіки і, як форма фінансового контролю, спрямований на створення механізмів оцінки результативності управління фінансовими потоками в економіці громадського сектору.

Для визначення поняття "методологія аудиту ефективності" необхідним є змістовний розгляд поняття "методологія".

Поняття методології є складним і в різних літературних джерелах пояснюється по-різному. У багатьох зарубіжних джерелах поняття методології і методів дослідження не розмежовуються. Вітчизняні науковці методологію розглядають як вчення про наукові методи пізнання і як систему наукових принципів, на основі яких базується дослідження та проводиться вибір пізнавальних засобів, методів і прийомів дослідження.

За визначенням авторів В. Шейко, Н. Кушнарєнко, методологія – це концептуальний вигляд мети, змісту, методів дослідження, які забезпечують отримання максимально об'єктивної, точної, систематизованої інформації про процеси та явища [4].

У сучасних умовах рівень результативності аудиту ефективності залежить багато в чому саме від досконалості методологічних засад. При цьому слід зауважити, що визначення поняття "методологія аудиту ефективності" на сьогоднішній день відсутнє. Поряд з цим поняття методології контролю в літературних джерелах представлено таким чином: методологія контролю – сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів фінансово-господарського контролю, які формують метод контролю [5]. Найпоширенішою думкою є те, що методологія включає систему наукових принципів, методів і технологій дослідницької діяльності. Це, на думку авторів, є повною мірою обґрунтованим твердженням через те, що таке визначення змістовності поняття "методологія" є вичерпним, тому що методологія, по суті, є підґрунтям для наукових досліджень не тільки теоретичного характеру, а й прикладного.

Таким чином, враховуючи змістовні складові поняття "методологія" та уточнене поняття "аудит ефективності", можна визначити поняття "методологія аудиту ефективності": під методологією аудиту ефективності доцільно розглядати комплекс або систему наукових принципів, технологій і методів, які становлять практичну та теоретичну основу здійснення аудиту ефективності та забезпечують дієвий нагляд за об'єктами контролю у процесі створення, використання і розподілу фондів фінансових ресурсів на всіх рівнях.

Здійснюючи аудит ефективності, аудитори вибирають та застосовують процедури, які відповідають конкретним обставинам, зокрема:

1) аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;

2) аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;

3) аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

4) порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;

5) інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово). Ці процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки.

Важливою структурною складовою методології аудиту ефективності є його принципи (рисунок). Принципи становлять основу не лише теоретичних досліджень, а й виступають базою для практичних досліджень у сфері здійснення аудиту ефективності [1].



Рис. Принципи аудиту ефективності

Принципи становлять основу не лише теоретичних досліджень, а й виступають базою для практичних досліджень у сфері здійснення аудиту ефективності.

Під час здійснення аудиту ефективності застосовуються загальнонаукові методи дослідження, до яких належать: аналіз та синтез, індукція та дедукція, спостереження й експеримент, ідеалізація і формалізація, гіпотеза й аналогія, вимірювання та обчислення, опитування і порівняння тощо. Також застосовуються спеціальні методи дослідження: інвентаризація, вибіркові спостереження, зустрічна перевірка тощо.

Для забезпечення високої результативності, дієвості та економічності виконання бюджетного процесу аудит ефективності, у свою чергу, має дотримуватися принципів, методів та процедур, адже вони пов'язані між собою. Не можливе проведення аудиту ефективності без врахування принципів, бо на їх основі розробляються методи аудиту, відповідно на основі методів розробляються процедури проведення аудиту ефективності. Таким чином, автором уточнена сутність аудиту ефективності та визначена сучасна методологія аудиту ефективності встановлений взаємозв'язок між принципами, методами та процедурами аудиту ефективності.

Отже, методологія аудиту ефективності є безперечно важливим підґрунтям для розвитку науково-прикладних досліджень у сфері аудиту ефективності, що дозволить вивести аудит ефективності на значно вищий новий рівень у загальній системі управління. Безумовно такий процес є необхідним та своєчасним, тому потребує розроблення стратегії реформування аудиту ефективності.

*Наук. керівн. Голуб Ю. О.*

**Література:** 1. Державний аудит : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, О. О. Вороніна, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 168 с. 2. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: етапи виконання / А. В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 3. – С. 43–46. 3. Рубан Н. І. Аудит ефективності: надбання, проблеми, перспективи / Н. І. Рубан // Фінансовий контроль. – 2004. – № 6. – С. 4–6. 4. Шейко В. М. Організація і методика науково-дослідної діяльності : підручник / В. М. Шейко, Н. М. Кушнарєнко. – 4-те вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2004. – 307 с. 5. Ярошенко С. П. Теоретичні і методологічні основи контролю : монографія / С. П. Ярошенко, Г. І. Пінькас, О. С. Кобичева. – Суми : ВТД "Університетська книга", 2007. – 251 с.

УДК 336.225.3(477)

**Мокляк Д. М.**

## **НАПРЯМИ НАЙЕФЕКТИВНІШОЇ СПІВПРАЦІ МІЖ ПОДАТКІВЦЯМИ ТА ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ**

*Анотація. Розглянуто основні напрями співпраці податкових органів та платників податків, запропоновано підходи до їх класифікації.*

*Аннотация. Рассмотрены основные направления сотрудничества налоговых органов и плательщиков налогов, предложены подходы по их классификации.*

*Annotation. The basic directions of cooperation of tax departments and payers of taxes are considered, approaches on their classification are offered.*

*Ключові слова: співпраця, платники податків.*

ДПА України, систематично вивчаючи міжнародний досвід функціонування податкових служб розвинутих держав, дійшла висновку, що найефективніше функціонують ті податкові служби, де забезпечують максимально можливий рівень добровільної сплати податків, створюють платникам оптимальні умови для виконання їх податкових обов'язків і будують свої відносини з платниками не за принципом боротьби, а на умовах співпраці. Саме ДПА України першою з органів виконавчої влади проголосила, що її подальша діяльність спрямовуватиметься на побудову відносин з платниками податків за принципом партнерства. Отже, дослідження напрямів співпраці податківців з платниками податків, які склалися на сьогодні, є актуальним.

Серед дослідників, які розкривали окремі напрями такої співпраці, доцільно відзначити: О. Бречко [1], Дикун О. В. [2], Кміть В. М. [3] та ін. Аналіз доробку перелічених авторів дозволяє зробити висновок, що на сьогодні відсутні глибокі теоретичні розробки щодо дослідження існуючих



видів співпраці між податківцями та платниками податків в Україні, крім того, ефективність використання того чи іншого напрямку потребує детального вивчення.

Метою статті є вивчення основних напрямів співпраці податкової служби України з платниками податків та визначення їх ефективності.

Для розкриття поставленої мети вирішені такі завдання: досліджено напрями співпраці працівників ДПС та платників податків; запропонована класифікація напрямів співпраці; визначена ефективність різних підходів до співпраці.

Об'єктом дослідження є сучасний стан співпраці між працівниками ДПС та платниками податків.

Предметом дослідження є конкретні напрями співпраці працівників ДПС та платників податків.

Діяльність державної податкової служби відповідно до стратегічного плану розвитку ДПС України спрямована на створення такої податкової системи, яка б забезпечувала ефективне функціонування економіки держави і сприятливі умови для ведення бізнесу, здійснення інвестицій, збільшення рівня надходжень до бюджетів, сприяла б інтеграції України в європейське співтовариство [4]. Як відомо, діяльність ДПС надзвичайно різноманітна, і кожен напрям її роботи вимагає особливих підходів для досягнення партнерських відносин з платниками.

Так, на думку Дикун О. В., сучасний критичний стан податкових взаємовідносин склався через цілу низку причин, серед яких доцільно виділити такі: взаємна недовіра між двома сторонами, викривлення, необґрунтовані ускладнення і доволіні тлумачення контролюючими органами окремих положень податкового законодавства, фактична відсутність презумпції невинуватості щодо підприємців, наявність феномену загальної провини платників податків, бюрократичне свавілля та безкарність за корупцію, відсутність законодавчо встановлених норм погашення збитків, завданих підприємцям діями чи рішеннями посадових осіб контролюючих органів [2]. Вирішення даних проблем та досягнення партнерських відносин реалізовуватиметься за рахунок дотримання таких підходів, як: відкритість, об'єктивність, неприпустимість формального підходу до розгляду скарг, систематичне навчання працівників податкової служби та забезпечення максимального інформування платників податків про передбачені законом методи захисту їх законних прав та інтересів й особливості їх застосування.

Співпраця органів державної податкової служби України з громадськістю реалізується у різних формах залежно від цілей, функцій, рівня взаємодії. Аналіз джерел [3; 5; 6] свідчить про те, що до них відносять взаємне співробітництво із громадськими організаціями, що працюють у сфері захисту прав суб'єктів підприємницької діяльності, індивідуальне обслуговування платників податків при їх особистих відвідуваннях підрозділів податкової служби на місцях та дистанційне спілкування з платниками, що реалізується за допомогою сучасної комунікації інформаційно-довідкового центру.

При розгляді напрямів співпраці окрему увагу слід приділити офіційному Інтернет-сайту Державної податкової адміністрації України. На даний момент він містить достатню кількість необхідної платнику податків інформації (базу податкових роз'яснень, нормативно-правову базу, консультаційний центр). Організація інформаційно-довідкових центрів – перший практичний крок до відкритих, цивілізованих відносин між платниками податків і державою (кожен платник податків отримуватиме доступну юридичну консультацію). Застосування єдиної бази податкових знань дозволяє усунути неоднозначне тлумачення податкового законодавства, що зменшує кількість повторних звернень платників податків до державних податкових органів. Усе це дозволяє зменшити навантаження на працівників податкової служби, зайнятих консультацією платників та загальною кількістю правопорушень. Інформаційно-довідковий центр ДПС України визнаний одним із найкращих у Європі [7].

Окремо варто розглянути сеанси телефонного зв'язку "гаряча лінія" – це надання можливості платникам податків у спеціально відведений час поспілкуватися по телефону з керівниками податкового органу. Такі сеанси дозволяють переконатись, що в Україні будується відкрите суспільство, той тип демократії, коли громадяни мають можливість впливати на прийняття тих чи інших рішень.

На думку автора, для того щоб визначитися з найбільш ефективною формою співпраці, доцільно провести класифікацію напрямів співпраці між податківцями та платниками податків за критерієм участі податківців та платників податків: співпраця з особистим контактом та без особистого контакту. Розглянемо основні переваги та недоліки даних підходів до співпраці.

Основною перевагою співпраці за наявності особистого контакту працівника податкової служби з платником податків є можливість створення дружньої атмосфери; більш глибоке розуміння проблеми конкретного платника. Як результат, досягнення максимального ефекту від спілкування; надання конкретних порад платнику податків щодо вирішення його проблеми. Але все це вимагає значних витрат часу як платника податків, так і працівників податкової служби, високої кваліфікації працівників відділу співпраці з платниками податків, а також і значно більших витрат на утримання податкової служби країни.

Переваги другого підходу щодо співпраці носять протилежний характер – він дозволяє дистанційно відповідати на велику кількість запитань платників податків з мінімальними грошовими витратами і витратами робочого часу працівників податкової інспекції. Фізичні та юридичні особи можуть самостійно знайти необхідну їм інформацію та вирішити їх проблемні питання взагалі не турбуючи працівників податкової інспекції. Для платника податку даний спосіб зручний тим, що йому не потрібно йти до податкової інспекції, чекати в черзі й марно витрачати свій час. Окрім

очевидних переваг дистанційного спілкування з платниками податків, є й певні проблеми його використання. Найбільш вагомим є те, що порівняно зі світовими тенденціями рівень розвитку інформаційного суспільства є недостатнім і не відповідає потенціалу та можливостям України.

Підводячи підсумок, можна відмітити, що ДПА України зробила великий крок вперед на шляху співпраці з платниками податків. Подальший розвиток співпраці необхідно здійснювати ефективно поєднуючи обидва існуючі підходи, однак, враховуючи вимоги часу, поступово питома вага дистанційної співпраці має превалювати.

На думку автора, було б доцільно продовжити дослідження в розрізі проблеми відповідальності працівників органів податкової служби за інформацію, надану платникам податків під час консультацій з особистим контактом.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Бречко О. Теоретичні підвалини партнерства в оподаткуванні: діалектика взаємозалежності видів, рівнів, функцій і завдань [Електронний ресурс] / О. Бречко. – Режим доступу : [http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk\\_vydannya/jLEebV.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/jLEebV.pdf). 2. Дикун О. В. Сучасні тенденції розвитку державної податкової служби в Україні [Електронний ресурс] / О. В. Дикун. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/sre/2010\\_2/38.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2010_2/38.pdf). 3. Кміть В. М. Напрями підвищення ефективності системи податкових взаємовідносин в Україні. Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки / В. М. Кміть // Матеріали 4 Міжнародної науково-практичної конференції. – Донецьк : Дон ДУЕТ, 2008 – С. 141–142. 4. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0160225-03>. 5. Александрович Т. Взаємодія – це взаємна повага і запровадження прогресивних форм обслуговування сумлінних платників / Т. Александрович // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 19. – С. 10–12. 6. Взаємодія органів ДПС України з громадськістю [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://dps.km.ua/news/news\\_1.php?id=2860](http://dps.km.ua/news/news_1.php?id=2860). 7. Собуцький С. Творчий підхід у роботі на шляху до поліпшення якості обслуговування платників податків / С. Собуцький // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 19. – С. 5.

УДК 06.047.42

**Мостова А. О.**

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ГУМАНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

*Анотація. Розглянуто питання фінансування бюджетної установи за рахунок надходження гуманітарної допомоги, а також обліку цієї допомоги.*

*Аннотация. Рассмотрены вопросы финансирования бюджетного учреждения за счет поступления гуманитарной помощи, а также учета этой помощи.*

*Annotation. The question of financing of budgetary establishment due to the receipt of humanitarian help, and also the question of account of this help are examined.*

*Ключові слова: фінансування, гуманітарна допомога, цільове використання, отримувачі допомоги, безповоротна допомога.*

Останнім часом джерела фінансування бюджетних установ значно розширилися, окрім коштів державного та місцевих бюджетів, бюджетні установи мають можливість отримувати грошові надходження у вигляді плати за надані послуги, гуманітарної допомоги, спонсорської допомоги та ін. Джерела та адресність фінансування мають для бюджетних установ досить важливе значення, оскільки визначають не лише напрями подальшого витрачання коштів, а й діяльність бюджетної установи в цілому [1].

Облік гуманітарної допомоги у бюджетних установах є доволі актуальним питанням, через те, що підтримка нашої країни зі сторони міжнародної спільноти все частіше набуває не характер інвестицій, а характер гуманітарної допомоги. Звідси постає питання правильного обліку цієї допомоги, її раціонального використання та оформлення.

Дослідженням обліку гуманітарної допомоги в бюджетних установах займалися такі вчені-економісти: М. Зварич, Р. Бойко, В. Сопко, С. Свірко, Л. Сінельник, Н. Погорелова, О. Чечуліна, Н. Ткаченко, Р. Джога, С. Терен та інші, але на сьогодні дане питання не є повністю розкритим, що і визначає актуальність даної теми.

© Мостова А. О., 2011

ISS

"Управління розвитком", №2(99) 2011



Мета даної статті полягає в дослідженні особливостей обліку гуманітарної допомоги в бюджетних установах та запропонуванні заходів щодо його поліпшення.

Для бюджетної установи облік отриманої гуманітарної допомоги регламентується Законом України від 22.10.1999 р. № 1192-XIV "Про гуманітарну допомогу" (далі – Закон про допомогу) [2], Постановою Кабінету Міністрів України від 22 березня 2000 р. № 553 [3] та Порядком бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги, затвердженим наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. № 113 і зареєстрованим Міністерством юстиції України 12.01.2000 р. за № 12/4233 [4].

Питаннями гуманітарної допомоги в Україні займаються спеціально уповноважені на це державні органи. Зокрема, на державному рівні до таких належать Комісія з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України, а на місцевому – комісія з питань гуманітарної допомоги при Раді Міністрів Автономної Республіки Крим та комісії з питань гуманітарної допомоги при обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях.

Згідно з Законом про допомогу [2], гуманітарна допомога – цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами з гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном, які потребують її у зв'язку з соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим становищем, виникненням надзвичайного стану, зокрема внаслідок стихійного лиха, аварій, епідемій і епізоотій, екологічних, техногенних та інших катастроф, які створюють загрозу для життя і здоров'я населення, або тяжкою хворобою конкретних фізичних осіб [2].

Отримувачами гуманітарної допомоги можуть бути не усі організації, а тільки ті юридичні особи, які зареєстровані в установленому Кабінетом Міністрів України Єдиному реєстрі отримувачів гуманітарної допомоги. В основному це неприбуткові, благодійні, громадські та релігійні організації.

Відображення надходження, переміщення та вибуття гуманітарної допомоги відбувається в облікових реєстрах згідно з встановленим порядком окремо від матеріальних цінностей, придбаних установою за рахунок коштів загального фонду та інших коштів спеціального фонду [5].

Гуманітарна допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, у грошовій або натуральній формі, яка надається, ввозиться, пересилається в Україну, звільняється від оподаткування. Якщо кошти або товари (роботи, послуги), які звільнені від оподаткування як гуманітарна допомога, було використано не за цільовим призначенням, вони вважаються доходом і оподатковуються відповідно до законодавства України. При отриманні іноземної валюти, яка надійшла як гуманітарна допомога на рахунок, її необхідно обліковувати окремо від гуманітарної допомоги в національній валюті [5].

Якщо благодійна організація або особа, що її надає, чітко не визначила конкретні цілі з використання цих коштів, напроямі її використання визначає сам керівник бюджетної установи, яка одержала кошти, виходячи з першочергових потреб, пов'язаних з основною діяльністю установи. Але ці кошти не можна використовувати на виплату зарплати працівникам установи. Підставою для надання допомоги в Україні є письмова згода отримувача допомоги на її одержання [6].

У бухгалтерському обліку отримання основних засобів чи інших оборотних матеріальних та нематеріальних активів дебетується відповідний субрахунок рахунка 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи" та кредитується субрахунок 401 "Фонд у необоротних активах за їх видами".

Отримані малоцінні та швидкозношувані предмети відображаються за дебетом 221 "Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації" та за кредитом 411 "Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами".

Матеріали і продукти харчування, отримані як гуманітарна допомога, відображаються за дебетом відповідного субрахунку рахунка 23 "Матеріали і продукти харчування" і кредитом субрахунку 712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ".

Отримана гуманітарна допомога в грошовій формі супроводжується записом за дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 32 "Рахунки в казначействі" та за кредитом субрахунку 712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ".

Списання на потреби установи вартості витрачених матеріалів і продуктів харчування, отриманих у вигляді гуманітарної допомоги, відображається за дебетом субрахунку 812 "Відатки за іншими джерелами власних надходжень" і кредитом відповідного субрахунку рахунка 23 "Матеріали і продукти харчування" [7].

У разі відсутності в обліку відповідних документів, які підтверджують використання гуманітарної допомоги, вона вважається використаною не за цільовим призначенням і обліковується як дохід установи, а відповідно і обкладається податком на додану вартість. Тому ведення відповідного документального оформлення надходжень гуманітарної допомоги є важливим моментом в організації обліку.

Таким чином, найбільш суттєвим питанням щодо обліку гуманітарної допомоги є те, що вона повинна належним чином обліковуватись на рахунках бюджетної організації. Гуманітарна допомога, яка надається у вигляді виконання робіт, надання послуг, у грошовій або натуральній формі та ввозиться, пересилається в Україну, звільняється від оподаткування. Допомога частіше за все надається на фінансування якоїсь певної потреби, тому використання її на інші потреби підприємства не зможе дати потрібного корисного ефекту, для розв'язання поставленого завдання.

У випадку відсутності документального обліку вважається, що кошти використані не за цільовим призначенням, що карається законом. Що стосується держави, то вона, у свою чергу, повинна сприяти надходженню гуманітарної допомоги.

Рецензент Дікань Л. В.

**Література:** 1. Ткачук Н. М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи [Електронний ресурс] / Н. М. Ткачук, В. О. Кравчук. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>. 2. Закон України від 22.10.1999 р. № 1192-XIV "Про гуманітарну допомогу" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Постанова Кабінету Міністрів України від 22 березня 2000 р. № 553 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 4. Порядок бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги від 10.12.1999 р. № 113 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 5. Зварич М. Гуманітарна допомога та благодійні внески бюджетним установам [Електронний ресурс] / М. Зварич, Р. Бойко. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua>. 6. Ведмедева Я. С. Процес оприбуткування благодійних внесків, грантів та дарунків бюджетними установами [Електронний ресурс] / Я. С. Ведмедева. – Економічні науки. – Вип. 21. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>. 7. Чечуліна О. Український діловий тижневик "Галицькі контракти" [Електронний ресурс] / О. Чечуліна. – Режим доступу : <http://www.kontrakty.com.ua>. 8. Коваль Л. В. Облік гуманітарної допомоги [Електронний ресурс] / Л. В. Коваль, Н. В. Лавровська. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.

УДК 657.1

**Остроухова Н. О.**

## **ОБЛІК РЕМОНТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: КОНТРОЛЬ І ЗАПОБІГАННЯ ПОРУШЕНЬ**

*Анотація. Розглянуто проблеми ремонтів основних засобів, що є на обліку в бюджетних установах.*

*Аннотация. Рассмотрены проблемы ремонтов основных средств, находящихся на учете в бюджетных учреждениях.*

*Annotation. The problems of fixed assets repairs, which is on account of budgetary institutions, are examined.*

*Ключові слова: основні засоби, ремонт, бюджетна установа, Кошторис доходів і видатків, проблема, кошти.*

У процесі споживання основні засоби бюджетних установ поступово втрачають свою вартість, що спричиняється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища, а також моральним зносом. Тому для підтримки об'єктів основних засобів у робочому стані та подовження строку служби здійснюється їх ремонт.

Основними проблемами організації ремонту основних засобів у бюджетних установах є, по-перше, проблема визначення обґрунтованості та доцільності ремонту, та, по-друге, планування і проведення ремонтів у межах сум, встановлених Кошторисом доходів і видатків бюджетної установи (далі – Кошторис), тобто проблема перевищення встановлених сум витрат.

Питання організації бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах досліджують багато вчених, а саме: Голіков В. І., Зіміна І. А., Канаєва Т. В., Маляревський Ю. Д., Сідень О. І., Сімченко Л. М., Ольховська В. В., Фатеев М. В. та ін.

Мета даної статті – дослідження та виявлення проблем обліку ремонтів у бюджетних установах, виявлення недоліків та запропонування заходів щодо їх усунення.

Приймаючи рішення про проведення капітального ремонту, бюджетна установа повинна проаналізувати його обґрунтованість і доцільність. Проблема полягає в тому, що виділення бюджетних коштів на проведення ремонтів суворо контролюється державними органами, тому бюджетній установі треба навести переконливі докази необхідності проведення таких заходів. При позитивному результаті сума витрат на даний ремонт може бути внесена до Кошторису доходів і видатків на наступний рік.

За таких умов виникає ще одна проблема – проблема дотримання визначених у Кошторисі сум витрат на ремонт. Оскільки головні розпорядники бюджетних коштів, керуючись різними законодавчими документами, повинні дотримуватись суворого режиму економії грошових коштів і матеріальних цінностей, бюджетній установі треба розробити систему заходів, що сприяла би



економічному та цільовому використанню будівельних матеріалів, а також систему вибору найбільш "вигідного" підрядника. Тобто підрядника, що надає якісні послуги за сприятливими цінами.

Слід також мати на увазі, що при виконанні робіт підрядною організацією бюджетній установі слід дотримуватися норм Закону № 1490 щодо закупівлі товарів, робіт і послуг, що повністю або частково здійснюються за рахунок бюджетних коштів. Однією з умов цього Закону є те, що якщо вартість закупівлі товарів, послуг дорівнює або перевищує суму, еквівалентну 2 тис. євро, а робіт – 100 тис. євро, то бюджетна установа повинна провести тендерні торги [1].

Зважаючи на існуючу процедуру закупівлі робіт (зокрема й ремонтних) бюджетними установами через проведення тендерних торгів, головний бухгалтер як член тендерного комітету має звернути увагу на поданий у тендерній пропозиції порядок розрахунків, вартість робіт, якість матеріалів, що пропонується використовувати в ремонтних роботах, та терміни виконання робіт. Вибір оптимального варіанта забезпечить економію коштів, дотримання фінансової дисципліни та високу якість ремонтних робіт. Згідно з пунктом 5 Постанови КМУ № 921 "Про закупівлю товарів, робіт та послуг за державні кошти" поріг для закупівлі товарів та послуг становить 100 тис. грн, для робіт – 300 тис. грн [2].

Таким чином, облік видатків на ремонт у бюджетній установі повинен забезпечувати виявлення їх обсягу, собівартості виконаних робіт, контроль за використанням призначених для ремонту коштів та не допускати перевищення сум видатків, що передбачені Кошторисом.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Закон України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти" № 1490-III від 22.02.2000 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Постанова КМУ № 921 "Про закупівлю товарів, робіт та послуг за державні кошти" від 17 жовтня 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. <http://www.balance.ua/>.

---

**Панаско Ю. І.**

УДК 336.225

## **ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОДАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

*Анотація. Розкрито основні аспекти і переваги впровадження у практику прийому податкової звітності засобами електронної пошти та іншими видами телекомунікаційного зв'язку.*

*Анотация. Раскрыты основные аспекты и преимущества внедрения в практику приема налоговой отчетности средствами электронной почты и другими видами телекоммуникационной связи.*

*Annotation. The basic aspects and advantages of introduction in practice of reception of the tax accounting by facilities of e-mail and other types of telecommunication connection are considered.*

*Ключові слова: електронна звітність, податковий аудит, інформаційні системи, електронний документ.*

Стрімкий розвиток інформаційних технологій та прийняття нормативно-правових актів щодо використання системи електронного документообігу, електронного цифрового підпису стали об'єктом широких дискусій і досліджень проблем впровадження повністю автоматизованого бездокументного обліку та звітності. Зокрема, це питання порушують такі вчені: О. Чугаєв, Є. Калюга, С. Ріппа, М. Білуха, О. Матвієнко, Т. Мельник, І. Солодченко, Г. Бондарчук тощо.

Комп'ютерні технології сьогодні використовуються на всіх стадіях податкового аудиту: під час планування, здійснення, документування аудиторської роботи, оформлення акта перевірки. Застосування комп'ютерної техніки не змінює мети проведення процедур на кожній з цих стадій, проте суттєво впливає на способи і порядок проведення таких процедур, а отже, на методологію податкового аудиту. Особливо слід відмітити вплив на ці процеси запровадження електронної форми подання податкової звітності. У зв'язку з цим дослідження теоретичних засад та оцінка діючої практики застосування електронної звітності є актуальними.

Метою статті є дослідження теоретичних і правових засад подачі електронної податкової звітності в сучасних економічних умовах.

---

© Панаско Ю. І., 2011

У процесі опрацювання теми були використані такі методи дослідження, як аналіз, синтез, абстрагування та порівняння.

Аналіз спеціальної літератури показав, що дослідники зазначають існування великої розмірності завдань під час проведення податкового аудиту. Так, Калюга Є. В. та Ріппа С. П. звертають увагу на такі проблемні питання:

невпинне зростання кількості платників податків і лібералізація законодавства;  
необхідність введення в інформаційні системи величезної кількості документів податкової звітності платників;

встановлена система подання податкової звітності в класичному, паперовому вигляді пов'язана з втратами часу через черги (особливо в день закінчення терміну подання певного звітного документа) та з витратами коштів на придбання паперових бланків кожної звітної форми;

під час заповнення декларації існує ймовірність припуститися певних помилок. У зв'язку з цим у платника виникає потреба в новому комплекті бланків і додатковому відвіданні податкової інспекції. Така ситуація не вигідна й для податкової інспекції, оскільки необхідно обробляти та зберігати кожний поданий платником звіт, навіть коли цей документ є помилковим;

постійні зміни податкового законодавства потребують відповідних термінових змін у програмному забезпеченні [1].

За таких умов прийняття і обробка інформації традиційними методами не відповідали вимогам якості обліку і контролю податкових надходжень. Відсутність надійної правової бази протягом тривалого часу не дозволяла повноцінно реалізувати можливість приймання звітності в електронному вигляді. З набранням чинності законами України "Про електронні документи та електронний документообіг" [2] та "Про електронний цифровий підпис" [3] цю перешкоду усунуто. Закони [2; 3] встановлюють основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів, визначають правовий статус електронного цифрового підпису, регулюють відносини, що виникають при використанні електронного цифрового підпису. Тим самим дають основу для побудови ділових відносин між державою, в особі податкових органів, і платниками податків у режимі реального часу. Слід відмітити також практичне значення запровадження єдиної термінології. Так, законодавчо встановлено, що електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Обов'язковим реквізитом електронного документа є електронний підпис, який використовується для ідентифікації автора та/або підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу [2].

Впорядкуванню правової бази та вдосконаленню взаємовідносин податкових органів з платниками податків сприяло також затвердження протягом 2003 – 2010 рр. низки наказів ДПА України щодо визначення порядку централізованого приймання та комп'ютерної обробки звітних документів платників податків. У теперішніх умовах платники податків можуть подавати електронну звітність двома способами:

на електронних носіях із доданням роздрукованих оригіналів документів податкової звітності на паперових носіях;

засобами телекомунікаційного зв'язку з накладанням електронного цифрового підпису – до ЦОЕЗ, у тому числі через оператора [4].

Документи, передані електронною поштою, повинні бути зашифровані за допомогою спеціального електронного ключа. Реєстрація відкритого електронного ключа для електронного підпису та шифрування інформації здійснюється платником у ДПІ за місцем реєстрації. Генерація та розповсюдження "ключової інформації" серед платників податків, а також технологія формування та видачі електронних ключів для захисту підпису та шифрування інформації виконується згідно з Інструкцією з приймання звітності засобами електронної пошти e-mail.

Формат електронного звітного документа платника передбачає, що кожний звіт поділяється на дві логічні частини: заголовок документа, який надає інформацію про платника, тип документа, звітний період тощо, і тіло документа, що містить усі звітні показники, які кодуються згідно із шаблоном документа. Шаплони розробляє ДПА України або уповноважена нею організація. Публікуються вони на веб-сайті державної податкової служби. За такої структури електронного документа є реальна можливість подавати будь-яку звітність у єдиному форматі, а це дозволить уніфікувати обробку документів як для приймаючої сторони, так і для платника.

Подання податкової звітності в електронному вигляді – пріоритетний напрям у розвитку партнерських відносин між органами державної податкової служби й платниками податків [5]. У зв'язку з цим ДПА України, з метою більш широкого впровадження платниками податків цієї форми звітності, виданий Наказ "Про подання електронної податкової звітності" [6], яким затверджена Інструкція з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку і Зразковий договір про визнання електронних документів. Інструкцією визначені загальні принципи організації інформаційного обміну при подачі платниками податків податкової звітності в органи державної податкової служби в електронній формі з використанням електронного цифрового підпису. Дія Інструкції поширюється на ДПА України і її територіальні органи, платників податків, які за власним бажанням подають податкові документи з використанням мережі Інтернет.

Завдяки проведеним заходам щодо залучення платників податків до подання звітності засобами e-mail у жовтні 2010 року кількість платників ПДВ, що подали податкову звітність в електронному вигляді (засобами e-mail, – 79 тис., на дискеті – 137 тис., що складає 87,7 % від загальної кількості платників ПДВ, що звітувались [5].



Для практичного вирішення питання подання податкової звітності засобами електронної пошти платнику податків необхідно:

- звернутися до ДПІ за місцем реєстрації і укласти договір;
- отримати електронні ключі для захисту, підпису та шифрування інформації податкової звітності;
- придбати програмне забезпечення, сумісне з програмним забезпеченням податкової інспекції.

Отже, підключення до системи подання податкової звітності в електронному вигляді телекомунікаційними каналами зв'язу надає платнику податків ряд суттєвих переваг, а саме: економію робочого часу, уникнення помилок, відсутність дублювання, гарантію оперативного поновлення форм податкової звітності, конфіденційність.

Певні переваги прийому звітності засобами електронної пошти отримують і податкові органи, зокрема: економія робочого часу, підвищення оперативності обробки інформації, уникнення технічних помилок, оперативне інформування тощо.

І якщо нині об'єктивні переваги електронного документообігу гідно оцінили лише частина підприємців, декому з тих, хто ще не долучився до цього процесу, незабаром доведеться це зробити обов'язково. Адже у прийнятому Податковому кодексі України [7] наголошено, що платники податків, які належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до органу державної податкової служби в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Калюга Є. В. Реформування системи податкового контролю із застосування інформаційних технологій / Є. В. Калюга, С. П. Ріппа // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 31. – С. 58–61. 2. Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" від 22.05.2003 р. № 851-IV // Урядовий кур'єр. – 2003. – № 119. – С. 1–3. 3. Закон України "Про електронний цифровий підпис" від 22.05.2003 р. № 852-IV // Урядовий кур'єр. – 2003. – № 119. – С. 3–6. 4. Наказ ДПА України "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо централізованого приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в ОДПС України" від 31.12.2008 р. № 827 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/ru>. 5. Подання податкової звітності в електронному вигляді – пріоритетний напрямок у розвитку партнерських відносин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmv.gov.ua>. 6. Наказ ДПА України "Про подання електронної податкової звітності" від 10.04.2008 р. № 233 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/ru>. 7. Податковий кодекс України затверджений 02.12.2011 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>.

**Пироженко Ю. О.**

УДК 658.14:351.9

## УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Анотація. Проведено дослідження державного фінансового контролю як найважливішої функції управління в країні та як чинника прискорення економічного і соціального розвитку держави. Розкрито стан та основні проблеми вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.*

*Аннотация. Проведено исследование государственного финансового контроля как самой важной функции управления в стране и как фактора ускорения экономического и социального развития государства. Раскрыты состояние и основные проблемы усовершенствования государственного финансового контроля в Украине.*

*Annotation. The research of state financial control as the most important state-level management function and as an acceleration factor of economic and social development of the state is conducted. The condition and main problems of state financial control improvement in Ukraine are considered.*

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, дохідна частина державного бюджету, видаткова частина державного бюджету, спеціальний контроль.*

Сьогодні першочерговим завданням для України є досягнення високої ефективності державних видатків на основі подальшої оптимізації витрачання бюджетних коштів, у тому числі за рахунок оволодіння сучасними методами оцінки раціональності бюджетних видатків, впровадження індикаторів результативності витрат державних коштів. Саме для цього і потрібний державний

© Пироженко Ю. О., 2011

фінансовий контроль, спрямований на прискорення економічного і соціального розвитку держави, поліпшення якості роботи в усіх галузях суспільного життя.

Він виступає найважливішою функцією управління в будь-якій країні та обов'язковою умовою успішного функціонування її фінансово-кредитної системи.

Зазначене вище є особливо актуальним для діяльності, що пов'язана зі здійсненням державного фінансового контролю. Саме тут, на підґрунті відповідних контрольних і експортно-аналітичних заходів, повинні зосередитись існуючі проблеми використання державних коштів та майна, аналізуватись ефективність бюджетних видатків і, як наслідок, вироблятися обґрунтовані пропозиції щодо їх оптимізації, усунення порушень і недоліків, що мають місце у даній галузі.

Над проблемами державного фінансового контролю працювали: Вітвицька Н. С., Чумакова І. Ю., Коцупатрий М. М., Фенченко М. Т., Германчук П. К., Стефанік І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Т., Назарчук О. І. та ін.

Суттєвий внесок у розробку теорії і практики фінансового контролю зробили також: Бєлобжецький І. А., Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Дробозіна Л. А., Данилевський Ю. А., Кочерін Є. А., Савченко В. Я., Черноморд П. В. та ін. [1].

Ускладнення фінансових аспектів діяльності держави в ринкових умовах, активне залучення комерційних структур до задоволення суспільних потреб, використання інфраструктури банків та інших фінансово-кредитних установ для обслуговування державних коштів, вихід держави на ринок як власник майна та виробник товарів і послуг зумовлюють необхідність підвищення ефективності державного фінансового контролю.

У зв'язку з цим метою дослідження є обґрунтування сучасного стану державного фінансового контролю в Україні та шляхів його вдосконалення. Проблема розглядається у послідовності трьох етапів:

1. Обґрунтування поняття державного фінансового контролю як одного з найважливіших чинників прискорення економічного і соціального розвитку держави.

2. Розкриття сучасного стану та основних проблем державного фінансового контролю в Україні.

3. Визначення передумов та шляхів удосконалення державного фінансового контролю держави.

Ефективний фінансовий контроль за управлінням державними коштами – це, передусім, найважливіший фактор зміцнення довіри суспільства до державної влади, засіб їх консолідації з метою забезпечення добробуту громадян і стабільності державного ладу. Звичайно, такий контроль тільки тоді користуватиметься довірою громадян, коли він буде об'єктивним та незалежним від тих органів виконавчої влади, які є розпорядниками державних коштів.

Хоча контроль – не самоціль, але він стає основним незалежним джерелом інформації для виявлення причин порушень, що виникають у процесі управління державними фінансами та державною власністю, а також дійовим засобом впливу для прийняття рішення щодо запобігання тим чи іншим порушенням.

Успішний розвиток економіки будь-якої країни багато в чому залежить від достовірної та оперативної інформації про стан державних фінансових і матеріальних ресурсів, а також від можливості ефективно управляти ними.

Принципи організації незалежного державного фінансового контролю давно апробовані в розвинутих країнах. Вони добре відомі та зрозумілі громадянам, у тому числі і бізнесменам, які є учасниками міжнародної економічної діяльності.

Тому слід поміркувати над такою важливою для України проблемою, як залучення іноземних інвестицій. Це найважливіша умова для подальшого економічного зростання нашої держави [2].

Сьогодні необхідно визнати, що непослідовність дій та елементарні помилки поки що не дозволили в Україні створити ефективно функціонуючу в ринкових умовах державну систему фінансового контролю.

Офіційна позиція з приводу цієї системи поки що чітко не сформована. Хоча, як правило, конституція кожної демократичної країни визначає порядок створення вищого контрольного органу та необхідний ступінь його незалежності, а його права, контрольні повноваження та інші деталі встановлюються відповідним законом. У нашій Конституції про орган, що виконує контрольні функції (Рахункова палата України) і забезпечує управління державою за допомогою незалежної інформації, сказано небагато. Ще не прийнята концепція системи державного фінансового контролю, не йде мова про неї і в існуючих законах. Ці обставини негативно впливають на процес побудови державності в Україні.

Слід також зазначити, що нині значна частина контрольних функцій щодо розпорядження державними коштами зосереджена в руках саме органів виконавчої влади, які уповноважені розпоряджатися зазначеними коштами [3].

Залишається полемічним питання і про те, що можна вважати зовнішнім контролем. З точки зору органів виконавчої влади, їх контролюючи органи можуть здійснювати зовнішній контроль стосовно до інших міністерств і відомств, хоча це суперечить світовій практиці.

Виходячи зі світового досвіду та термінології, зовнішній контроль – це контроль спеціальний. У органів, що створені поза системою виконавчої влади та здійснюють цей контроль, функція контролю – основна, не змішана з іншими функціями, такими, як організація та управління державними коштами, і тільки через це він називається зовнішнім.

Вважаємо, що в системі виконавчої влади не може здійснюватись зовнішній контроль за наведеними вище визначеннями. У цій системі має функціонувати внутрішній контроль, який необхідно відновити на нових принципах та із застосуванням нової методології. При здійсненні



зовнішнього контролю контролюється і вся система виконавчої влади, і її системи внутрішнього контролю. Саме тому доцільно вести мову про парламентський контроль, у тому числі в особі Рахункової палати як про вищий державний фінансовий контроль з правом законодавчої ініціативи.

Ситуація, що склалася, не може задовольняти ні потреби держави, ні очікування суспільства. Тому одним із шляхів реформування системи державного фінансового контролю є подальший розвиток зовнішнього незалежного контролю у сфері управління державними ресурсами.

У зв'язку з недосконалістю законодавчої бази системи фінансового контролю можна вказати на:

необхідність застосування загальноприйнятої міжнародної практики організації фінансового контролю, яка має бути адаптованою до національних особливостей, що дасть можливість органам державного фінансового контролю забезпечити контроль за використанням державних коштів та складанням звітності відповідно до стандартів ІНТОСАІ при належній прозорості;

необхідність надання системою державного фінансового контролю своєчасної та достовірної інформації відносно того, скільки коштів та на які цілі витрачає держава в період виконання бюджету, які соціально-економічні результати та яка ефективність цих витрат;

важливість розвитку на нових принципах та із застосуванням нової методології обов'язкового внутрішнього контролю в міністерствах та відомствах, державних та муніципальних установах, організаціях та підприємствах;

необхідність визначення зовнішнього контролю як контролю спеціального, який здійснюється створеними поза системою виконавчої влади органами фінансового контролю.

Питаннями, які потребують першочергового роз'яснення, є:

розробка і реалізація концепції державного фінансового контролю, оснований на єдиних принципах, правилах та єдиній методології;

координація взаємодії контрольних органів різних рівнів, що здійснюють внутрішній та зовнішній контроль, з метою активного впливу на формування і реалізацію ефективної державної бюджетної політики;

законодавче забезпечення незалежності органів парламентського фінансового контролю під час проведення контрольних заходів;

застосування сучасних інформаційно-технологічних інструментів, що забезпечують результативність та ефективність фінансового контролю щодо формування та виконання державного бюджету;

забезпечення достовірності та надійності інформації про державні видатки, соціально-економічну результативність та ефективність витрачання державних коштів [4].

Отже, система державного контролю, що склалася на сьогодні, об'єктивно потребує реформування, яке необхідно проводити на основі попередньо розробленої концепції. Причому визначальними факторами її внутрішньої структури повинні стати завдання, поставлені перед нею.

Система має відповідати ряду вимог, які визначаються інтересами держави. Йдеться, передусім, про забезпечення ефективності діяльності як органів, що складають її, так і всієї системи в цілому. Сьогодні ще рано говорити про дієвість державного фінансового контролю. Багато органів здійснюють його, а помітного результату немає. Бюджетні кошти, як і раніше, не завжди використовуються за призначенням.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Контроль і ревизія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Житомир : ПП "Рута", 2000. – 264 с. 2. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти / І. В. Басанцов. – К. : Видавничий дім "Корпорація", 2006. – 234 с. 3. Положення про державну контрольно-ревізійну службу в Україні, затв. постановою КМУ від 05.07.93 № 515-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 4. Дудко В. П. Державний фінансовий контроль : навч. посібн. для вищих навч. закл. / В. П. Дудко. – Чернівці : Прут, 2005. – 483 с.

**Подоланюк Р. В.**

УДК 336.221

## **ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ МОНІТОРИНГУ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ**

*Анотація. Проаналізовано теоретичні та правові засади проведення органами податкової служби моніторингу податкових ризиків.*

*Аннотация. Проанализированы теоретические и правовые основы проведения органами налоговой службы мониторинга налоговых рисков.*

© Подоланюк Р. В., 2011

*Annotation. Theoretical and legal principles of leadthrough of tax service of monitoring of tax risks organs are analysed.*

*Ключові слова: податкові ризики, державна податкова служба України, ризикоорієнтована система, моніторинг.*

На сучасному етапі розвитку економіки України триває пошук шляхів удосконалення податкового контролю з метою підвищення рівня розкриття податкових правопорушень та їх попередження. Для того щоб ефективно протидіяти податковим правопорушенням, розробляти заходи щодо зменшення масштабів ухиляння від сплати податків, заохочувати добровільну їх сплату державною податковою службою, запроваджена ризикоорієнтована система. Тому проведення ефективного моніторингу податкових ризиків є надзвичайно важливим для всіх суб'єктів процесу оподаткування, а дослідження теоретичних і правових засад щодо цього – актуальним.

Податкові ризики є предметом наукового пошуку багатьох вчених. Разом з тим, проблеми застосування інформації про податкові ризики в роботі органів державної податкової служби досліджені недостатньо. У цьому контексті заслуговують на увагу роботи: Десятнюк О. І., Панасейко С. М. та Панасейко І. М., в яких розглянуті теоретичні й методологічні основи виникнення податкових ризиків, дана характеристика роботи податкових органів з податковими ризиками та методів їх усунення.

Метою статті є аналіз теоретичних та правових засад проведення органами податкової служби моніторингу податкових ризиків.

Виходячи з поставленої мети у статті вирішені такі завдання: розкрита сутність податкового ризику; охарактеризовані методи контролю платників податків, які належать до різних категорій надійності; визначені перспективи подальшого розвитку системи моніторингу податкових ризиків.

У сучасних умовах розвиток державної податкової служби України має здійснюватися на засадах усвідомлення необхідності змін у регулюванні відносин між платниками податків та державою, переходу з суто фіскальної сплати податків на добровільну.

Податкова служба повинна стимулювати економічний розвиток країни, сприяти зниженню податкового тягаря, створенню умов для залучення інвестицій, розвитку приватного бізнесу, а також отриманню сталих доходів до державного бюджету. Для того щоб податкова служба користувалася довірою і підтримкою суспільства, її необхідно перетворити у провідну демократичну та підзвітну суспільству високоефективну державну установу.

Модернізацію державної податкової служби України було розпочато у 1997 році з розробки концепції та стратегічних її напрямів. Основними напрямками Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року є: забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та повного й своєчасного надходження законодавчо встановлених в Україні податків та зборів (обов'язкових платежів) [1].

На сьогоднішній день головною стратегією податкової служби України є створення партнерських відносин з платниками податків. Тому ДПА України звернулася до досвіду країн, податкові служби яких досягли в цьому значних результатів. Перш за все, це досвід податкової та митної адміністрації Нідерландів – держави, в якій рівень добровільної сплати податків становить 97 %. Основним принципом діяльності податкової служби цієї країни є орієнтування платників на добровільну сплату податків, а головним напрямом роботи – законодавча політика роботи з ризиками і управління ними [2]. Спираючись на досвід Нідерландів, органи податкової служби України в 2001 р. впровадили в практику своєї роботи моніторинг податкових ризиків.

Згідно з наказом Державної податкової адміністрації України [3], податковий ризик трактується як вірогідність порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету.

Метою моніторингу податкових ризиків є впорядкування і поновлення інформації про податкові ризики, контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства, підвищення ефективності роботи підрозділів податкового аудиту, раціональне використання наявних фінансових і трудових ресурсів органів податкової служби [3].

Податковий ризик може виникнути при здійсненні будь-яких операцій, пов'язаних з основною, інвестиційною, або фінансовою діяльністю платника податків, тому види податкових ризиків дуже різноманітні.

Необхідними умовами для дотримання принципу найменшого втручання у діяльність платника податків є проведення попереднього аналізу. Цей процес дасть змогу, як зазначають Панасейко С. М. та Панасейко І. М., проводити цільовий аудит (спрямований на викриття ймовірних порушень), зменшити ризик невиявлення фактів порушень податкового законодавства, підвищити якість податкового аудиту, тобто досягти максимального ефекту з мінімальними витратами [4].

Методи, що використовуються податковими органами для усунення податкових ризиків, визначаються залежно від двох основних чинників: характеристики податкового ризику та характеристики платника податків [4].

Вивчення економічної літератури [4; 5] дозволило автору виявити, що оцінка податкового ризику здійснюється у декілька етапів, які наведені на рисунку.



Рис. Етапи оцінки податкового ризику

Узагальнюючи систему заходів щодо зниження податкових ризиків у конкретних категорій платників, зазначимо, що вони відрізняються залежно від ступеня їх надійності. Найбільш детальну класифікацію платників податків за категорією надійності і методів усунення податкових ризиків за даними категоріями надали Панасейко С. М. та Панасейко І. М. [4]. У таблиці наглядно представлені методи усунення податкових ризиків у платників податків за категоріями надійності.

Таблиця

#### Методи усунення податкових ризиків

Платники податків за категорією надійності	Методи усунення податкових ризиків
Надійні	роз'яснювальні заходи; наведення прикладів порушень податкового законодавства; виявлення значних порушень податкового законодавства в ході податкового аудиту; застосування фінансових санкцій
Ризикові (ненадійні)	перевірка відповідності даних податкових декларацій та розрахунків даним, отриманим із зовнішніх джерел; ознайомлення платника з прикладами порушень податкового законодавства іншими підприємствами з метою їх недопущення; проведення контрольних закупок, ревізій залишків товарів на складі, ревізій каси; перевірки окремих питань або ініціювання позапланової комплексної документальної перевірки
Новостворені	спостереження за їх діяльністю; вивчення установчих документів; проведення аналізу фінансово-господарської діяльності
"Шахраї"	методи, щодо усунення податкових ризиків покладені на підрозділи податкової міліції

Проаналізувавши вищесказане, можна зробити висновок, що кінцевим результатом створення системи моніторингу податкових ризиків в Україні повинна стати розробка автоматизованої системи податкових ризиків. Вона дасть можливість планувати контрольню-перевірочну роботу; здійснювати якісний відбір платників для проведення податкового аудиту; визначати оптимальний вид податкового аудиту; скоротити витрати робочого часу на проведення податкового аудиту, групувати платників за їх фіскальною значущістю; прогнозувати бюджетні втрати; попереджувати виникнення різноманітних ухилень від оподаткування. Також, на думку автора, здійснення моніторингу податкових ризиків дозволить отримувати необхідну інформацію та систематизувати її щодо порушень податкового законодавства як по Україні в цілому, так і за окремими регіонами. Ці пропозиції доцільно врахувати при подальшому доопрацюванні податкового законодавства.

Отримані дані, при проведенні моніторингу податкових ризиків дозволять детально аналізувати податкові порушення та групувати їх за різними ознаками, а також концентрувати увагу податкової служби на основних питаннях та порушеннях податкового законодавства, що зумовлюють значні бюджетні витрати.

Наук. керівн. Воїнова Т. С.

**Література:** 1. Наказ ДПА України "Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної служби України на період до 2013 року" (зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Державної податкової адміністрації України від 29 вересня 2005 року № 420 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI6021.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI6021.html). 2. Хенк Д. Податкова та митна адміністрація Нідерландів. Стратегія розвитку [Електронний ресурс] / Д. Хенк. – Режим доступу : [http://www-sta.gov.ua/php?articleId=535\\$](http://www-sta.gov.ua/php?articleId=535$). 3. Наказ ДПА України "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI7866.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI7866.html). 4. Панасейко С. М. Оптимізація адміністрування податків на основі моніторингу податкових ризиків / Панасейко С. М., Панасейко І. М. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/). 5. Десятнюк О. М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України [Електронний ресурс] / О. М. Десятнюк // Менеджмент та підприємництво України: етапи становлення і проблеми розвитку. – Львів : Вид. Нац. ун-т "Львів. Політехніка", 2008. – С. 355–361. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/1188>.

УДК 06.047.42

**Попова О. О.**

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ КОШТІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

*Анотація. Розглянуто питання організації обліку та контролю додаткових ресурсів за надання платних послуг бюджетними установами в умовах дефіциту бюджету.*

*Аннотация. Рассмотрены вопросы организации учета и контроля дополнительных ресурсов за оказание платных услуг бюджетными организациями в условиях дефицита бюджета.*

*Annotation. The questions of planning, accounting and control of additional resources for the granting of requiring payment services by budgetary establishments in the conditions of budget deficit are considered.*

*Ключові слова: бюджет, бюджетування, спеціальний фонд, кошторис, доходи, видатки, власні надходження бюджетних установ.*

Сучасні умови діяльності бюджетних установ вимагають від бухгалтерських служб не тільки здійснювати обліковий процес, але й впливати на зміцнення фінансово-економічного стану установи. Бо постійно спостерігається незабезпечення коштами не лише на поточні потреби, а навіть і на оплату праці. Тому є досить актуальним питання отримання додаткових ресурсів за надання платних послуг. Вирішальною та головною ланкою фінансової системи є бюджет. За допомогою бюджету здійснюється перерозподіл більшої частини національного доходу. Однак існує проблема в нерациональній побудові структури розподілу окремих статей бюджету, що значно впливає на діяльність бюджетної установи.

Таким чином, у "сучасному світі" установи бюджетної сфери, враховуючи напруженість бюджету, для зменшення дефіциту, повинні запроваджувати комерційні відносини в розумних межах згідно з законодавством. Важлива роль у втіленні в життя цих заходів належить раціональній організації бухгалтерського обліку, плануванню та контролю господарської діяльності установ бюджетної сфери. Це й сприяло вибору тематики дослідження.

Дослідження проблеми обліку та контролю коштів спеціального фонду простежені в роботах багатьох вітчизняних та закордонних вчених, а саме: М. Білухи, Ф. Бутинця, О. Василика, В. Лемішовського, В. Плєскача, І. Стефанюка, Н. Сушко, В. Федосова, Р. Томсона та ін.

Мета статті полягає в розкритті загальних підходів до організації обліку та контролю власних надходжень від господарської діяльності установ бюджетної сфери та запропонування відповідних заходів, які можуть бути використані у практичній роботі.

Щоб розібратися з обліком платних послуг, які надають бюджетні установи, О. Переверзева пропонує бухгалтеру вести облік не тільки фактично отриманих сум, а й нарахованих [1, с. 41]. Рух цих коштів контролює сама установа.

© Попова О. О., 2011



Згідно зі ст. 61 Закону України "Про Державний бюджет України" бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом можна брати лише в межах відповідних фактичних надходжень.

Розпорядниками коштів спеціального фонду є керівники бюджетних установ, яким надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями. Планування доходів і видатків спеціального фонду здійснюється в тому ж кошторисі, що й бюджетних коштів загального фонду, а їх облік ведеться за єдиним планом рахунків і на єдиному балансі. Облік операцій з коштами спеціального фонду ведуть у бюджетних установах на окремих, спеціально призначених для цього рахунках.

Поєднання бюджетного фінансування і комерційної діяльності сприяє більш раціональному використанню не лише бюджетних асигнувань, але й коштів інших джерел фінансування, що надходять на потреби установ невикробничої сфери. За допомогою коштів, отриманих від комерційної діяльності, з'являється можливість покращити якісні показники роботи цих установ, оптимізувати норми витрат, удосконалити систему оплати праці працівників невикробничої сфери, зміцнити матеріальну базу бюджетних установ та розширити сферу їхньої діяльності. З цією метою бюджетні установи поряд з основною діяльністю можуть займатися і підприємницькою (комерційною, бізнесовою) діяльністю у дозволені законодавством межах.

Незважаючи на значні успіхи в організації обліку бюджетних установ, існує ряд методологічних та організаційних проблем, які необхідно терміново вирішувати:

у процесі економічної реформи відбувається переформування джерел фінансування установ невикробничої сфери – із загальнодержавного у місцеве;

зростає частка позабюджетних коштів у складі джерел фінансування бюджетних установ;

галузєва специфіка окремих установ вимагає специфічного підходу до обліку їх діяльності;

поєднання в одній установі бюджетної і комерційної діяльності та її відображення в єдиній системі обліку.

Упровадження у невикробничій сфері нового господарського механізму, використання різних форм господарювання зумовлює специфіку і новизну в методології та організації обліку і вимагає відповідного теоретичного обґрунтування, яке необхідно для посилення контролю за використанням ресурсів та покращання якісних показників роботи цих установ. Вирішуються ці проблеми по-різному: в одних установах створюють дві бухгалтерії (бюджетну і госпрозрахункову), в інших – вводять два плани рахунків (один для обліку використання бюджетних коштів, а другий – для обліку підприємницької діяльності), у третіх – складають окремі облікові реєстри. У той же час законодавство пропонує об'єднання коштів, що надходять з різних джерел, їх спільне планування в єдиному кошторисі і спільний облік використання.

Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" передбачає єдині засади організації обліку і звітності для всіх підприємств, установ і організацій, що є юридичними. Згідно з п. 4 статті 6 цього Закону, "порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства" [2].

Суворо регламентація методології обліку Державним казначейством забезпечує його єдність, порівняння показників установ різних галузей невикробничої сфери, можливість отримання зведених показників для контролю виконання кошторисів і бюджетів.

Починаючи з 2000 р., усі позабюджетні кошти установ і організацій, що утримуються за рахунок асигнувань з державного або місцевого бюджетів, включаються до спеціального фонду бюджету як власні надходження цих установ та організацій і відповідні спеціальні видатки.

Доходи від надання платних послуг зараховують до спеціального фонду кошторису бюджетної установи як власні надходження. Це підтверджують п. 15 ст. 6 та п. 4 ст. 48 Закону України "Про Державний бюджет України" [3].

Види платних послуг, які надають бюджетні установи згідно з їх функціональними повноваженнями, обмежено переліками послуг. Детальний перелік спеціальних коштів бюджетних установ і організацій затверджений постановою КМУ від 17.05.2002 р. № 659 під назвою "Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та напрямки використання" [4].

Згідно з цим Переліком кошти від платних послуг, які надають бюджетні установи згідно із законами та нормативно правовими актами, утворюють першу групу власних надходжень. Такі надходження мають постійний характер. Їх обов'язково планують у кошторисі установи.

Інші джерела надходжень за другою групою власних надходжень не включають до кошторису, оскільки вони не мають постійного характеру. Це благодійні внески, гранти та дарунки, також кошти, отримані на виконання окремих доручень.

Планові обсяги власних надходжень і видатків бюджетних установ визначають на підставі розрахунків, які складають за кожним джерелом доходів і видатків у розрізі кодів класифікації згідно з наказом № 604 [5].

Видатки із спеціального фонду кошторису проводять виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень, передбачених на цю мету.

В умовах кризи в Україні виникла необхідність запровадження нової системи договірних відносин про надання послуг за рахунок бюджетних коштів, визначення переліку бюджетних послуг за галузевими принципами та розробка і впровадження державних стандартів надання бюджетних послуг.

Вдосконалення методології бухгалтерського обліку і звітності дасть змогу модернізувати систему бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі, створить передумови для організації внутрішнього і зовнішнього аудиту за міжнародними стандартами.

Маючи широкий спектр платних послуг, доречно вести їх окремий облік, що забезпечить прозорість розрахунків та достовірність облікових даних та сприятиме підвищенню ефективності використання бюджетних коштів. При цьому контрольні функції обліку мають бути безпосередньо пов'язані з усією обліковою роботою – оформленням, прийманням і обробкою документів.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Переверзева О. Облік платних послуг бюджетних установ / О. Переверзева // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 27. – С. 41–44. 2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996 XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.min.gov.ua>. 3. Закон України "Про Державний бюджет України" від 26.11.2010 р. № 835 VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.min.gov.ua>. 4. "Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та напрями використання" : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 р. № 659 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.min.gov.ua>. 5. "Про бюджетну класифікацію та її запровадження" : Наказ Міністерства фінансів України від 27.12.2001 р. № 604 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.min.gov.ua/control/uk/publish/artikle>.

УДК 657.6

***Протасова К. В.***

## **ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

*Анотація. Розглянуто нинішній стан державного аудиту в Україні, виявлено основні його недоліки та проблеми, а також розроблено перспективні напрями розвитку.*

*Аннотация. Рассмотрено нынешнее состояние государственного аудита в Украине, обнаружены его основные недостатки и проблемы, а также разработаны перспективные направления развития.*

*Annotation. The present consisting of state audit of Ukraine is considered, its basic failings and problems are found out, and also perspective directions of development are worked up.*

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, державний аудит, Рахункова палата, органи державної контрольно-ревізійної служби, Лімська декларація.*

Інтеграція України в європейське співтовариство супроводжується впровадженням загальноприйнятих міжнародних норм і стандартів. Не є виключенням і перехід державного фінансового контролю до більш прогресивних форм. Саме такою формою, за якою майбутнє державного контролю, є державний аудит.

Адже через низький рівень фінансової дисципліни в міністерствах, відомствах і бюджетних установах найбільш широко використовується інспектування. При цьому існує державний аудит, який носить рекомендаційний характер. Враховуючи традиції вітчизняного господарювання, фаховий рівень керівників та фінансову "культуру", можна припустити, що значна частина рекомендацій за результатами аудитів може ігноруватись. У зв'язку з цим виникає необхідність у розробці і прийнятті такого комплексу заходів з реалізації матеріалів державних фінансових аудитів, який дозволяв би повною мірою впроваджувати ефективні рішення. Нині одним із дієвих важелів впливу на керівників може стати оприлюднення результатів контрольних заходів, широке висвітлення проблем недоліків, доведення їх до громадськості через публічні слухання. Така форма реалізації аудитів нині надзвичайно ефективна в зарубіжних країнах, де керівники міністерств, відомств, агентств та інших урядових структур стережуться громадського осуду не менше, ніж кримінальної відповідальності [1, с. 44].

Пріоритетне значення набуває застосування нефіскальних засобів контролю, завданням яких є не стільки виявлення порушень, скільки їх запобігання та підвищення ефективності господарювання в державному секторі економіки. Серед такого роду перевірок відокремлюється аудит адміністративної діяльності, який широко використовується в практиці багатьох країн світу. В Україні впровадження елементів цього методу нині відбувається у формі державного фінансового аудиту і перебуває поки що на початковій стадії. Хоча необхідна нормативно-правова база вже сформована, проте відповідні положення часто мають декларативний характер і не супроводжуються ретельно опрацьованими методиками їх запровадження. Зрозуміло, що такий стан справ негативно позначається на результатах фінансового аудиту і, відповідно, на дієвості виконання державою її контролюючої функції [2, с. 120].



Стан та розвиток державного аудиту широко обговорюється в працях вітчизняних науковців і практиків.

Метою даної роботи є удосконалення заходів щодо розвитку державного аудиту в Україні.

Завданнями, які необхідно вирішити для досягнення мети є:

дослідити стан розвитку державного аудиту в Україні;

виявити недоліки діючої системи державного фінансового контролю, зокрема державного аудиту;

розробити напрями розвитку державного аудиту.

Об'єктом дослідження є існуюча теоретична та нормативна база з регулювання державного аудиту.

Необхідність розвитку та вдосконалення державного фінансового контролю об'єктивно обумовлена вимогами часу.

Донедавна ряд провідних вчених-економістів основною формою фінансового контролю визначали ревізію.

Водночас у світову практику вже давно увійшла така форма контролю, як державний аудит, що поєднує фінансовий аудит та аудит ефективності [3, с. 20].

Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою та органами державної контрольно-ревізійної служби відповідно до законодавства.

Державний аудит спрямований на забезпечення суб'єктами господарювання та бюджетними установами законного й ефективного використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, інших активів держави, правильного ведення бухгалтерського обліку і складання достовірної фінансової звітності.

Система державного фінансового контролю, яка побудована в Україні, не забезпечує на належному рівні фінансово-бюджетну дисципліну як в цілому в державі, так і на регіональному рівні зокрема. Це є наслідком низки проблем, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень.

Відсутність у державних ешелонах влади всіх рівнів чіткого уявлення про необхідність державного фінансового аудиту, як правило, стає основною причиною стратегічних невдач у системі управління державою. Наявні підходи та обмежене розуміння наукових положень щодо системи державного управління призвели до створення внутрішніх органів державного фінансового контролю без єдиного задуму, які демонструють низьку ефективність своєї діяльності. Це пояснюється, передусім, тим, що в теорії та практиці державного управління відсутня будь-яка цілісна система побудови державного фінансового контролю [4, с. 326].

Однією з основних причин несформованості цілісної системи можна виділити недосконале законодавство. Система державного фінансового контролю України функціонує без існування базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб. Бюджетний кодекс України не врегульовує цих питань. Норми діючих законів та нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджуються між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти. У вищих навчальних закладах фактично відсутній системний навчальний курс з підготовки та перепідготовки відповідних кадрів у цій сфері [5, с. 202].

Враховуючи вимоги базових положень Лімської декларації керівних принципів аудиту в правовому полі організації державного фінансового контролю в Україні, у зв'язку з чим необхідно внесення змін до Конституції України щодо визначення засад заснування вищого органу державного аудиту, необхідного ступеня його незалежності й основних повноважень з питань державного аудиту, у новому законі про Рахункову палату України повинен міститися припис, який чітко визначає мету її діяльності, на верховенства Рахункової палати в системі державних органів, які здійснюють фінансовий контроль, розроблення та прийняття Закону України "Про державний аудит" щодо основ організації трирівневої контрольно-ревізійної системи. Зробити це можливо за умови співставлення окремих нормативних приписів українського і міжнародного законодавств з результатами сучасних наукових досліджень за тематикою, що розглядається.

Вивчення вітчизняного, а також зарубіжного досвіду організації фінансового контролю дає можливість зробити висновок, що одним з перспективних напрямів реформування державного фінансового контролю є створення системи органів незалежного зовнішнього державного аудиту шляхом розвитку регіональних рахункових палат на основі наявної розгалуженої мережі регіональних контрольно-ревізійних органів.

Необхідне також прийняття та коригування урядових рішень з питань організації урядового внутрішньосистемного державного аудиту, посилення механізмів внутрішнього (внутрішньосистемного, внутрішньовідомчого) контролю та аудиту в системі органів державного управління й місцевого самоврядування, а також суб'єктів права в державному секторі.

Таким чином, у рамках удосконалення законодавства необхідна розробка адекватних правових механізмів взаємодії всіх елементів системи державного фінансового контролю України. Усе це створить стимул до її удосконалення, що є і потребою держави, і важливим фактором зміцнення економічної безпеки.

Наук. керівн. Голуб Ю. О.

**Література:** 1. Любенко А. М. За критерієм ефективності, або про Перспективи проведення державного фінансового аудиту в Україні / А. М. Любенко // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1 (42). – С. 44–46. 2. Репетько О. Пріоритетні напрями розвитку Державного фінансового аудиту в сучасних умовах України / О. Репетько // Вісник національної академії державного управління при Президентові України. – 2009. – № 2. – С. 119–127. 3. Державний аудит : Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, О. О. Вороніна, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с. 4. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефанік, Н. І. Рубан, В. Т. Александров. – К. : Науково-видавниче підприємство "АВТ лтд", 2004. – 420 с. 5. Жураковський де Сас Т. Б. Проблеми і стратегічні пріоритети розвитку системи державного фінансового контролю / Т. Б. Жураковський де Сас // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 2. – С. 200–203.

УДК 658.14:351.9

**Сікора Д. В.**

## **БЮДЖЕТНА СИСТЕМА УКРАЇНИ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

*Анотація. Розглянуто сутність бюджетної системи та визначення напрямів перспективи її розвитку.*

*Аннотация. Рассмотрены сущность бюджетной системы и определения направлений перспективы развития.*

*Annotation. The essence of the budget system is considered and identifying of areas of its development prospects are studied.*

*Ключові слова: бюджетна система, державний бюджет, фінансова політика, ВВП, дефіцит бюджету, фінансові ресурси.*

Актуальність теми дослідження обумовлюється необхідністю всебічного наукового дослідження бюджетної системи та бюджетного процесу в цілому. Наукове осмислення проблеми необхідне для вирішення таких практичних завдань, як створення фінансової бази, достатньої для виконання державними органами своїх завдань, створення гарантованих, передбачуваних та довгострокових дохідних джерел бюджетів. Основна мета полягає у дослідженні особливостей функціонування бюджетної системи України та дослідженні основних можливих векторів її розвитку. Поставлена мета обумовила необхідність вирішення ряду взаємопов'язаних завдань:

- дослідити теоретичні засади існування бюджетної системи;
- проаналізувати особливості функціонування бюджетної системи України;
- визначити можливі шляхи оптимізації бюджетного процесу в Україні.

На нинішньому етапі розвитку економіки України все більшої гостроти набуває необхідність докорінного реформування бюджетних взаємозв'язків як за доходами, так і за видатками, а також міжбюджетних відносин. Це зумовлюється, насамперед, тим, що в ринкових умовах бюджет є основним джерелом фінансового забезпечення соціально-економічної політики в державі.

Особливості функціонування бюджетної системи досліджено у працях таких вітчизняних та зарубіжних науковців: В. Андрущенко, С. Буковинського, О. Василика, Т. Вахненко, В. Гейця, В. Глушченка, А. Гриценка, І. Д'яконової, А. Ілларіонової, Б. Кваснюка, С. Лондар, І. Луніної, І. Мітюкова, А. Покритана, В. Протасова, І. Радіонової, І. Сала, В. Сумарокова, В. Суторміної, В. Федосова, І. Чугунова, С. Юрія та ін.

Відсутність належного законодавчого регулювання бюджетних правовідносин породжує низку негативних соціально-економічних наслідків:

- постійне недовнесення протягом останніх років бюджетних платежів і у зв'язку з цим недофінансування або затримка з фінансуваннями окремих видів видатків;
- відсутність механізму правового регулювання бюджетних відносин, відповідальності за порушення бюджетного законодавства;
- послаблення контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних ресурсів, що призводить до численних порушень, а від цього до втрат державних коштів;



неповне відображення в бюджеті доходів, які одержують бюджетні установи, органи виконавчої влади від використання власності та здійснення позабюджетної діяльності, що створює систему неконтрольованості щодо використання коштів та майна;

відсутність належної методології виконання державного бюджету через систему органів Державного казначейства України, чіткого розмежування повноважень усіх рівнів законодавчої та виконавчої влади.

Усе це потребує пошуку напрямів удосконалення бюджетного процесу, який би відображав конкретну спрямованість бюджетних відносин на розв'язання економічних і соціальних завдань та включав широке коло дієвих важелів, за допомогою яких держава здійснюватиме розподільчі й перерозподільчі функції.

Для вдосконалення функціонування бюджетної системи в Україні, на погляд автора, необхідно здійснити таке:

уточнити нині діючі процедури підготовки та прийняття бюджету;

встановити процес утворення зобов'язань за платежами до бюджету та їх погашення так, щоб не припускати утворення заборгованості в бюджетній сфері;

контролювати максимальний рівень державного боргу та гарантійних зобов'язань уряду;

чітко визначити відповідальність розпорядників бюджетних коштів на всіх рівнях.

Особливо слід наголосити на необхідності встановлення жорстких заходів відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Щодо розпорядників бюджетних коштів, які порушують бюджетне законодавство, доцільно застосовувати такі санкції:

призупинення повноважень за асигнуваннями або управління доходами чи видатками;

запровадження обмеження щодо використання бюджетних рахунків;

скасування або призупинення бюджетних асигнувань для відшкодування незаконно витрачених коштів або вимоги їх відшкодування.

Врегулювання проблеми відповідальності учасників бюджетного процесу за повне та своєчасне фінансування, цільове використання бюджетних коштів, своєчасне повернення бюджетних позичок сприятиме підвищенню ефективності бюджетного процесу, оздоровленню державних фінансів.

Україна вступає до етапу свого розвитку, який потребуватиме відчутного збільшення абсолютного обсягу бюджетних видатків з метою фінансування цілей реалізації соціальних програм, державного будівництва та соціально-економічного розвитку. Між тим, ця потреба не повинна ототожнюватися з можливістю значного збільшення позичкового фінансування бюджету, особливо із зовнішніх джерел.

Збереження можливості звернутися до інструментів позичкового фінансування у випадку депресії та стагнації вимагає скористатися періодом економічного зростання, яке відбувається під впливом активної зовнішньої кон'юнктури, з позитивним сальдо платіжного балансу та зростанням надходження прямих іноземних інвестицій, для зменшення обсягів зовнішньої заборгованості України. Відтак, враховуючи також комплекс макроекономічних проблем та загроз, які супроводжують процес позичкового фінансування державних видатків, економічна стратегія держави має бути спрямована на пошук альтернатив такому фінансуванню.

Йдеться як про безпосереднє наповнення бюджету держави завдяки послідовній політиці оптимізації податкового навантаження та детінізації економіки, так і про зменшення потреби в прямих бюджетних видатках внаслідок децентралізації фінансування відповідних завдань. На думку автора, пріоритетними напрямками такої політики мають бути:

оптимізація ефективності фінансування завдань, які належать до сфери компетенції держави та місцевої влади: житлово-комунальної сфери, медичного обслуговування, інформаційного забезпечення тощо, шляхом залучення до їхнього підрядного виконання на тендерній основі приватних компаній та суб'єктів підприємництва;

розвиток страхових механізмів пенсійного забезпечення, медичного обслуговування, страхових принципів фінансування отримання вищої та спеціальної освіти тощо;

заохочення комерційного кредитування суб'єктів господарської діяльності, насамперед, тих, які сьогодні об'рунтовано отримують державну фінансову підтримку у вигляді податкових та інших пільг, субсидій, дотацій тощо.

Важливим кроком, який дозволив би посилити мультиплікативний ефект від коштів, які акумулюються фіскальними органами, може стати продаж тимчасово вільних коштів на рахунках Держказначейства, на ринку міжбанківських кредитів. На думку автора, такий механізм міг би стати досить дієвим важелем зменшення потреби в державних запозиченнях та збільшення кредитного потенціалу економіки. До перешкод на шляху розвитку інституту місцевих позик в Україні належать існування значних макрофінансових ризиків, обумовлених непрозорістю фінансових операцій на місцевому рівні, труднощами, пов'язаними з оцінкою ризикованості місцевих інвестиційних проектів, відсутністю навичок управління проектами на місцевому рівні, слабким захистом прав кредиторів щодо повернення вкладених коштів (держава не несе відповідальності за зобов'язаннями щодо запозичень до місцевих бюджетів).

Державний бюджет є однією із головних ланок фінансової системи. З його допомогою уряд концентрує у своїх руках значну частину національного доходу, перерозподіленого фінансовими методами. У цій ланці зосереджуються найбільші прибутки і найбільш важливі в політичному й економічному відношенні витрати. Бюджет тісно пов'язаний з іншими ланками фінансової системи, виступає координуючим центром і надає їм необхідну допомогу у формі бюджетних дотацій, субсидій, гарантій, забезпечуючи більш-менш нормальне функціонування інших ланок фінансової системи.

Дослідження проблем функціонування бюджетної системи викликає інтерес, насамперед, тому, що саме бюджет характеризує рівень економічного розвитку країни, і завдяки правильному здійсненню бюджетного процесу забезпечується економічна і соціальна стабільність та належний життєвий рівень населення.

Рецензент Дікань Л. В.

**Література:** 1. Конституція України [Електронний ресурс.] – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 2. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс.] – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. 3. Базилевич В. Д. Економічна теорія: Політекономія / В. Д. Базилевич. – К. : Знання-Прес, 2004. – 615 с. 4. Базиліюк Г. О. Бюджетний менеджмент / Г. О. Базиліюк. – К. : Атіка, 2003. – 265 с. 5. Базилевич В. Д. Державні фінанси / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик. – К. : Атіка, 2002. – 368 с. 6. Батрименко Б. Б. Проблема фінансування дефіциту державного бюджету України / Б. Б. Батрименко // Наукові праці НДФІ. – 2004. – № 1–2. – С. 15–19. 7. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Ш. Бланкарт. – К. : Либідь, 2000. – 654 с. 8. Василик О. Д. Теорія фінансів / О. Д. Василик. – К. : НІОС, 2001. – 416 с. 9. Василик О. Д. Державні фінанси України / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : ЦУЛ, 2003. – 608 с. 10. Гальчинський А. С. Основи економічних знань / А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін. – К. : Вища школа, 1998. – 544 с.

УДК 658.012.32

Скиба І. С.

## ПРОБЛЕМИ ВИКОРИСТАННЯ КОНТРОЛІНГУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Анотація. Розглянуто перспективи щодо розв'язання проблеми реформування вітчизняної системи державного фінансового контролю механізмів контролінгу, який успішно використовується відомими світовими фірмами для забезпечення прибуткової діяльності.*

*Аннотация. Изучены перспективы по решению проблемы реформирования отечественной системы государственного финансового контроля механизмов контроллинга, который успешно используется известными мировыми фирмами для обеспечения прибыльной деятельности.*

*Annotation. The prospects of the reorganization of the domestic state financial control system of controlling mechanisms, which is successfully used by world-famous companies to ensure profitable operations are studied.*

*Ключові слова: система державного фінансового контролю (далі – ДФК), контролінг, функції контролінгу.*

Важливу роль у системі державного регулювання економіки виконує державний контроль. З огляду на важливість для ринкової економіки функціонування державного фінансового контролю, який би попереджував порушення, необхідно по-новому подивитись на контроль у системі управління суспільними фінансами та відмовитись від спроб забезпечити його дієвість шляхом посилення відповідальності за допущені порушення.

Інформаційну базу дослідження склали законодавчі та нормативні акти України з питань регулювання бюджетного процесу, організації ДФК, застосування програмно-цільового методу в системі державного управління, а також нормативно-правові і методичні матеріали Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, статистичні матеріали Рахункової палати України.

Проблематику сутності та ефективності контролінгу досліджували у своїх працях такі закордонні і вітчизняні науковці, як: Градов А. П., Пушкар М. С., Сафаров О. І., Собкова Н. Д., Терещенко О. О., Ільїна С. Б. Проте залишається ще багато нез'ясованих моментів та суперечностей, пов'язаних не тільки з трактуванням самої суті фінансового контролінгу, а й щодо методів і прийомів його використання у практиці вітчизняного господарювання.

Метою дослідження є вивчення перспектив щодо розв'язання проблеми реформування вітчизняної системи державного фінансового контролю механізмів контролінгу, який успішно використовується відомими світовими фірмами для забезпечення прибуткової діяльності.



Для вирішення поставлених завдань було використано такі методи дослідження: аналіз і синтез (для обґрунтування теоретичних засад ДФК, стратегій становлення, концепції розвитку, практичних рекомендацій щодо впровадження єдиної системи та перспективних форм і методів ДФК).

В Україні сьогодні практично немає кваліфікованих науково-практичних досліджень з питань контролінгу. Провідна фахова література з питань контролінгу походить переважно з англо- та німецькомовних джерел. Так, представники німецької економічної школи (І. Вебер, Г. Кюппер, Д. Хан, П. Хорват, К. Штайнле та інші) під поняттям "контролінг" здебільшого розуміють систему інформаційного забезпечення, планування та контролю. Найавторитетнішими представниками американської школи контролінгу вважаються: Р. Ентоні, Р. Хілтон, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен. На відміну від німецьких колег, у своїх працях вони оперують здебільшого поняттями "управлінський облік" та "управлінський контроль" [1].

Більшість вітчизняних науковців схиляються до думки, що контролінг повинен забезпечити досягнення бажаної мети підприємства. Основна ж відмінність полягає у тому, що потрібно робити для досягнення визначеної мети: управляти витратами, прибутком, процесом досягнення цілей чи процесом прийняття рішень, які методи та інструменти використовувати тощо.

Головною метою фінансового контролю є забезпечення процесу управління достовірною інформацією про дотримання суб'єктом господарювання встановлених обмежувальних параметрів обігу фінансових ресурсів. Про більш широкий зміст контролінгу порівняно з фінансовим контролем свідчить аналіз його функцій. Нагадаємо, що інформаційна функція фінансового контролю зводиться до того, що інформація, отримана в результаті його здійснення, має стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень. Мобілізуюча ж функція фінансового контролю передбачає усунення суб'єктом господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробку організаційно-правових заходів з розповсюдження прогресивних методів господарювання і недопущення фінансових порушень у подальшому [2].

Суть же функцій контролінгу більшість дослідників вбачають у такому. Інформаційна функція зводиться до вироблення контролінгової інформації для управління шляхом трансформації даних, що надходять на підприємство, в тому числі за результатами контрольних заходів.

Облікова функція контролінгу полягає у зіставленні планових і фактичних величин для вимірювання й оцінки рівня досягнення цілі, встановлення допустимих меж відхилень від заданих параметрів [3].

Суть аналітичної функції контролінгу проявляється у розробці основних підконтрольних показників, що дозволяють оцінити ефективність роботи суб'єкта господарювання; у визначенні рівня впливу різних факторів на величину кінцевого результату; у підготовці заходів щодо усунення і попередження наявних відхилень у майбутньому.

Координуюча функція – узгодження окремих виробничих планів відносно загального плану в рамках як короткострокового, так і довгострокового планування, складання бюджету, формування планової та цільової інформації.

Коментуюча функція контролінгу полягає в тому, що пропонуються альтернативні варіанти для прийняття управлінських рішень. Як бачимо, функції контролінгу повністю поглинають інформаційну та мобілізуючу функції контролю. Це, з одного боку, свідчить про те, що фінансовий контроль і контролінг є різними за суттю поняттями, а з іншого – про те, що контроль є невід'ємною складовою системи контролінгу. Ще більше відмінностей простежується в їх завданнях. Головні завдання фінансового контролю: виявлення порушень, забезпечення покарання винних осіб і запобігання їм надалі.

Першим важливим завданням контролінгу є створення системи раннього попередження і реагування. Також є: здійснення контролю фінансово-господарської діяльності; аналіз доходів та витрат; оцінка впровадження у виробництво досягнень науки і техніки, передового досвіду, прогресивних норм витрачання сировини, матеріалів, палива; оцінка економічної ефективності фінансово-господарської діяльності, створення надійної системи прогнозування [5].

Отже, фінансовий контролінг – це різні рівні системи управління, що не дублюють одне одного. Тепер, керуючись цим, розглянемо питання: чи можливо складові контролінгу успішно використовувати для реалізації стратегічних і оперативних цілей органів державного фінансового контролю. Дослідимо таку можливість на прикладі органу державної контрольно-ревізійної служби. Зміст контролінгу необхідно досліджувати у двох напрямках: стосовно його ролі у забезпеченні здійснення ним якісного контролю та щодо забезпечення дотримання норм законодавства з фінансових питань.

У першому випадку завданнями контролінгу є:

1. Створення системи раннього попередження та реагування на недоліки у здійсненні органом служби поточних контрольних заходів.
2. Ведення обліку здійснених контрольних заходів та їх результатів.
3. Оцінка впровадження у діяльність органу служби досягнень науки і техніки, передового досвіду, прогресивних форм і методів.

У другому випадку завданнями контролінгу є:

1. Створення системи раннього попередження та реагування на недоліки у здійсненні суб'єктами господарювання господарських операцій.
2. Ведення обліку вжитих підконтрольними суб'єктами господарювання заходів з відшкодування завданих збитків.
3. Створення надійної системи прогнозування зміни фінансових процедур.

Таким чином, можна зробити висновок, що у системі служби використовуються елементи контролінгу, однак ця робота не має у своїй основі наукового обґрунтування.

Підводячи підсумки, можна зазначити, що на будь-якій фірмі є визначена система керування, відповідно до якої приймаються рішення, реалізується продукт, а в результаті – досягаються чи не досягаються цілі. Контролінг і є організацією роботи цієї системи. Але служба контролінгу ще недостатньо впроваджується в діючу систему господарювання України. Тому надзвичайно важливо сьогодні правильно організувати здійснення фінансового контролінгу на підприємстві із врахуванням специфіки його функціонально-організаційної структури та галузі діяльності, що допоможе запобігти виникненню кризових економічних ситуацій, ідентифікувати причини фінансових проблем та сприятиме їх ефективному усуненню.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Ільїна С. Б. Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості : навч. посібн. для студентів ВНЗ / С. Б. Ільїна, Т. С. Журба. – К. : "Видавничий дім "Професіонал", 2008. – 592 с. 2. Контролінг : навч. посібн. / Г. О. Швидаренко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'яненко та ін. – К. : КНЕУ, 2008. – 264 с. 3. Собкова Н. Д. Концептуальні ознаки контролінгу у фінансовій системі України / Н. Д. Собкова // Формування ринкових відносин. – 2009. – № 2. – С. 17–22. 4. Фалько С. Г. Контролінг та його національні особливості / С. Г. Фалько // Економіка та держава. – 2007. – № 10. – С. 14–18. 5. Положення "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні", затверджене постановою КМУ від 05.07.1993 р. № 515-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

УДК [346.6:657.6](477)

**Сотник О. Г.**

## **ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ**

*Анотація. Розглянуто особливості та виявлено недоліки нормативно-правового регулювання державного аудиту в Україні, а також розроблено рекомендації з його удосконалення.*

*Аннотация. Рассмотрены особенности и выявлены недостатки нормативно-правового регулирования государственного аудита в Украине, а также разработаны рекомендации по его усовершенствованию.*

*Annotation. The features are considered and the lacks of the normative-legal adjusting of state audit in Ukraine are exposed, and also recommendations on its improvement are developed.*

*Ключові слова: державний аудит, нормативно-правові акти, стандарти аудиту, контрольні заходи, рекомендації.*

Проблема ефективності державного управління у сфері фінансів та здійснення державного фінансового контролю є надзвичайно важливою для кожної держави. Для України це питання є одним з найважливіших та потребує першочергового вирішення, адже цільове, ефективне використання державних ресурсів, їх розподіл та мобілізація вимагають ретельного контролю з боку держави та громадськості.

Питанню визначення державного фінансового контролю, а, відповідно, і державного аудиту, проблемам його регулювання, здійснення присвячено багато робіт вітчизняних вчених, а саме: Дікань Л. В. [1], І. Богданова [2], Пацурківського П. С. [3] та ін.

Як показує аналіз, на сьогодні в Україні відсутня цілісна система органів державного фінансового контролю. Право на державний фінансовий контроль, здійснення контрольних, контрольно-ревізійних, фіскальних і аудиторських функцій щодо бюджетних коштів, державного та комунального майна мають цілий ряд державних органів, які діють відокремлено від функціонування цілісної системи контролю.

Державний аудит як вид державного фінансового контролю потребує ретельного аналізу та вдосконалення, а також чіткого законодавчого регулювання, адже від нього залежить ефективність, цільове використання державних коштів, майна, ресурсів.



Метою даної статті є розробка напрямів удосконалення нормативно-правового забезпечення державного аудиту в Україні.

Для досягнення поставленої мети слід виявити недоліки у нормативно-правовому забезпеченні державного аудиту та розробити рекомендації з його удосконалення.

На сьогоднішній день державний аудит в Україні регулюється такими нормативно-правовими документами: Закон України "Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні" [4], Бюджетний кодекс України [5], Господарський кодекс України [6].

Також розроблено ряд методичних рекомендацій щодо проведення державного аудиту органами ДКРС України [1, с. 27].

Проте жоден з цих нормативно-правових актів повною мірою не охоплює всі необхідні положення регулювання державного аудиту. Порівняльний аналіз наявності основних ознак державного аудиту в різних нормативно-правових актах України наведено в таблиці.

Таблиця

**Порівняння наявності основних ознак державного аудиту в різних нормативно-правових актах України**

Критерії \ Нормативний акт	Господарський кодекс України	Бюджетний кодекс України	ЗУ "Про ДКРС України"
Наявність визначення	+	-	+
Є формою ДФК	+	-	+
Суб'єкти ДА: Рахункова палата; органи ДКРС; ГоловКРУ	+ + -	+ - +	+ + -
Плановий порядок здійснення	+	-	+
Підстава для проведення: наказ ДКРС; наказ керівника місцевої КРС	+ -	- -	- +
Наявність переліку завдань, функцій та повноважень державного аудитора	-	-	-

Таким чином, розглянувши наведену таблицю, слід відмітити, що державний аудит в основному регламентують Господарський кодекс України та Закон України "Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні". Бюджетний кодекс визначає лише суб'єкти державного аудиту. Важливо зауважити, що жоден із законодавчих актів не містить чіткого переліку завдань, функцій та повноважень державного аудитора. Це завдає деяких труднощів, оскільки існує невизначеність у понятійно-категоріальному апараті; непорозуміння із методологією проведення контрольних заходів; ряд об'єктів загальнодержавного чи місцевого значення легітимно перебуває сьогодні поза контролем, оскільки його або не передбачено, або передбачено неефективні механізми його реалізації.

Як вже було сказано, система державного фінансового контролю і, зокрема, аудиту України функціонує без існування базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб. Норми діючих законів та нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджуються між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти. З іншого боку, ряд господарюючих об'єктів переживає на собі тиск контролюючих органів або дублювання контрольних заходів. І хоча аудит більш корисний і дієвий, ніж ревізія, проте відмова від останньої найближчим часом неможлива.

По-перше, слід підняти на більш високий рівень внутрішній контроль суб'єктів господарювання. Адже він найбільш наближений до моменту прийняття управлінського рішення. Саме тому він має переваги щодо попередження фінансових порушень. Завдяки йому можна мінімізувати наслідки порушень.

По-друге, необхідно довести до розуміння керівників об'єктів аудиту, що основним завданням державного фінансового аудиту є сприяння суб'єктами господарювання в забезпеченості правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання коштів, державного та комунального майна, складання достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю [2, с. 28].

Усі аспекти державного аудиту, а також пропозиції, що надаються за результатами аудиту, попередньо обговорюються з керівництвом підконтрольного об'єкта, але не всі керівники бажають змін, а якщо погоджуються з пропозиціями, то виконувати їх не поспішають. У разі якісної

підготовки пропозицій досягається позитивний ефект від проведення самого аудиторського дослідження, проте ця якість залежить не тільки від рівня програми аудиту, але й від зацікавленості підконтрольних об'єктів, достовірності, повноти зібраної інформації, точності й неупередженості аналізу та ґрунтовності зроблених висновків, реальності, конкретності та корисності наданих пропозицій, переконливості опису у звіті висновків і рекомендацій [2, с. 30].

На законодавчому рівні не визначена відповідальність керівника об'єкта аудиту за недопущення аудиторів, за ненадання документів та нехтування пропозиціями, наданими за результатами аудиту. І хоча аудитори вживають всіх можливих заходів, проте не завжди досягається очікуваний ефект, адже виконання рекомендацій цілком покладено на підконтрольний об'єкт [2, с. 27].

Неврегульованим, на думку автора, залишається питання залучення до проведення аудиту фахівців інших компетентних органів. Ніхто не хоче брати на себе додаткові функції та нести за це відповідальність.

Виходячи із норм чинного законодавства, відзначимо, що встановлення неефективних управлінських дій є завданням не ревізії, а державного аудиту. Тому не слід розширювати межі ревізії, яка повинна "забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб", а нормативно закріпити можливість здійснення аудиту з одночасним проведенням ревізії. Тоді паралельно з ревізією аудитори з'ясовуватимуть зовнішні та внутрішні ризики діяльності, визначатимуть неефективні управлінські дії, проводитимуть детальні дослідження причин [2, с. 31].

Отже, йдеться не тільки про обмеження в чинному законодавстві, а й про необхідність його вдосконалення й доповнення. На сьогодні доречним є питання запровадження у країні єдиних стандартів (положень, норм і правил) державного фінансового аудиту. Адже всі дії аудитора, як і ревізора, повинні чітко регламентуватися.

Таким чином, на думку автора, необхідно прийняти Закон України "Про фінансовий контроль", який повинен містити такі положення: визначення єдиних понять у законодавстві з питань державного аудиту, чіткий розподіл завдань, функцій та повноважень між органами, що здійснюють державний фінансовий контроль, визначення процедури взаємодії цих органів, встановлення форм і методів державного аудиту.

Це дає змогу стверджувати, що Закон України "Про фінансовий контроль" повинен відповідати меті його розроблення – законодавчому регулюванню цілісної системи державного аудиту та забезпечити правове регулювання організації та здійснення державного фінансового контролю в цілому.

*Наук. керівн. Голуб Ю. О.*

**Література:** 1. Державний аудит : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, О. О. Вороніна, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с. 2. Богданов І. Успіхи і невдачі державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання / І. Богданов // Фінансовий контроль. – 2009. – № 4 (51). – С. 25–32. 3. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології / П. С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1997. – 244 с. 4. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" № 2939-ХІІ від 26.01.1993 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 5. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року № 2542-ІІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 6. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-ІV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

УДК 657.6(477)

**Стещенко Д. В.**

## ТЕОРЕТИЧНІ ПОГЛЯДИ НА РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*Анотація. Розкрито поняття "державний фінансовий контроль", відображено сучасний стан державного фінансового контролю та перспективи його розвитку.*

*Аннотация. Раскрыто понятие "государственный финансовый контроль", отображено современное состояние государственного финансового контроля и перспективы его развития.*

© Стещенко Д. В., 2011

175

"Управління розвитком", №2(99) 2011



*Annotation. The concept "the state financial control" is described, the modern conditions of the state financial control and prospect of its development are displayed.*

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, види державного фінансового контролю, предмет державного фінансового контролю, мета державного фінансового контролю.*

На сьогоднішній день в умовах фінансово-економічної кризи, яка торкнулась нашого життя в усіх сферах, питання фінансового контролю є основним завданням перших осіб нашої держави. Від того, наскільки ефективним буде механізм заощадження, використання бюджетних коштів усіх рівнів, буде залежати вихід України зі світової економічної кризи.

Державний контроль як функція державного управління розвивався як об'єктивна потреба держави у здійсненні ефективного нагляду за суспільними явищами в цілому та господарськими процесами в економіці зокрема. У його розвиток покладена традиція різноспрямованості контролюючих інститутів. Тобто для ефективного здійснення контролю та досягнення певної мети державою покладаються контрольні функції на різні органи в різних сферах і на різних рівнях. У Конституції України розмежовані повноваження органів законодавчої, виконавчої та судової влади [1, с. 7]. Відповідно на кожну з них покладені свої функції контролю та виділені сфери його здійснення. Державний фінансовий контроль має на меті виявити порушення чинного законодавства у сфері використання державних ресурсів. Тому обрана автором тема є актуальною. Становлення, економічну сутність, значення і роль контролю досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме: Усач Б. Ф., Герасимчук П. К., Бутинець Ф. Ф., Дмитренко Г. В., Калюга С. В. та ін. Мета статті – розкрити сутність державного фінансового контролю, охарактеризувати сучасний стан державного фінансового контролю та основних його складових, що має стати основою для визначення напрямів його розвитку, та розроблення відповідних заходів. Методи наукового дослідження: аналіз, синтез та статистичний метод.

Аналіз літературних джерел показав, що більшість авторів під державним фінансовим контролем розуміють особливий вид діяльності державних органів (регламентований відповідними нормативно-правовими актами), спрямований на перевірку (дослідження) дотримання законності, раціональності та ефективності планування, надходження, розподілу і використання державних ресурсів у процесі державного управління, забезпечення компетентних органів влади та громадськості достовірною інформацією про попередження, виявлення та усунення фінансових правопорушень, а також виконання інших функцій, що сприяють зміцненню економічної безпеки держави. Державний фінансовий контроль реалізується Державною контрольно-ревізійною службою через Закон України "Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [2]. Предмет державного фінансового контролю – розпорядча та фінансово-господарська діяльність підконтрольних об'єктів у частині формування, володіння, використання та відчуження коштів та інших активів, що належать або мають належати державі, у тому числі за зобов'язаннями по податках, зборах (обов'язкових платежах) і врахуваннях до бюджету та позабюджетних фондів [3, с.11].

Види державного фінансового контролю класифікуються за такими ознаками [3, с. 7]:

- 1) залежно від часу проведення: попередній, поточний, наступний;
- 2) за інформаційним забезпеченням: документальний, фактичний;
- 3) залежно від характеру взаємовідносин суб'єкта та об'єкта: зовнішній, внутрішній;
- 4) за відношенням до власника: внутрішньовідомчий, внутрішньогосподарський;
- 5) за формами здійснення: ревізії, аудит, тематичні перевірки, камеральні перевірки, фінансові експертизи, службове розслідування, слідство.

На думку автора, найбільш суттєвими складовими державного фінансового контролю, з погляду їх удосконалення, є: урядовий контроль, внутрішній фінансовий контроль та парламентський контроль. Під урядовим фінансовим контролем, передусім, розуміється та контрольно-ревізійна діяльність, яку в Україні здійснюють Міністерство фінансів, Державне казначейство, ДКРС, а також низка органів, уповноважених на таку діяльність не лише щодо підпорядкованих суб'єктів господарювання. Органи урядового фінансового контролю здійснюють контроль переважно у формі експертизи, моніторингу, перевірки, ревізії або централізованого аудиту [4]. Внутрішній фінансовий контроль на відміну від урядового фінансового контролю покликаний надавати керівникові гарантію щодо досягнення мети створення органу влади (чи суб'єкта господарювання) найбільш законним, результативним, ефективним та економічним способами, також цей контроль охоплює всі суб'єкти господарювання державного й комунального секторів економіки. Парламентський контроль – це контроль, який здійснюється Верховною Радою України (парламентом) відповідно до своїх повноважень, може безпосередньо (прямо) контролювати виконання Державного бюджету України загалом, за статтями видатків і в розрізі регіонів, а також опосередковано (непрямо) виконання місцевих бюджетів, які більшою або меншою мірою пов'язані з Державним бюджетом України.

Нецільове, неефективне та незаконне використання коштів є масовим явищем, подолання якого потребує істотного законодавчого розширення функцій і повноважень Рахункової палати, вдосконалення методів роботи та її організаційної структури тощо.

Головними напрямками розвитку та вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні, який здійснюється Рахунковою палатою, є:

- формування системної і довершеної нормативно-правової бази (в тому числі стандартизація державного фінансового контролю);
- оптимізація функцій і повноважень;
- матеріально-технічне і фінансове забезпечення функціонування контрольних органів;
- розвиток і вдосконалення системи процедур фінансового контролю;
- організація адекватної інформаційно-комунікаційної інфраструктури.

Сучасний стан державного фінансового контролю характеризується певними результатами діяльності означених контролюючих органів, а саме ДКРС та Рахункової палати України. Аналіз статистичних даних щодо результатів контрольних заходів таких органів (рисунок) дав змогу обґрунтувати необхідність розробки та впровадження заходів з удосконалення державного фінансового контролю взагалі.

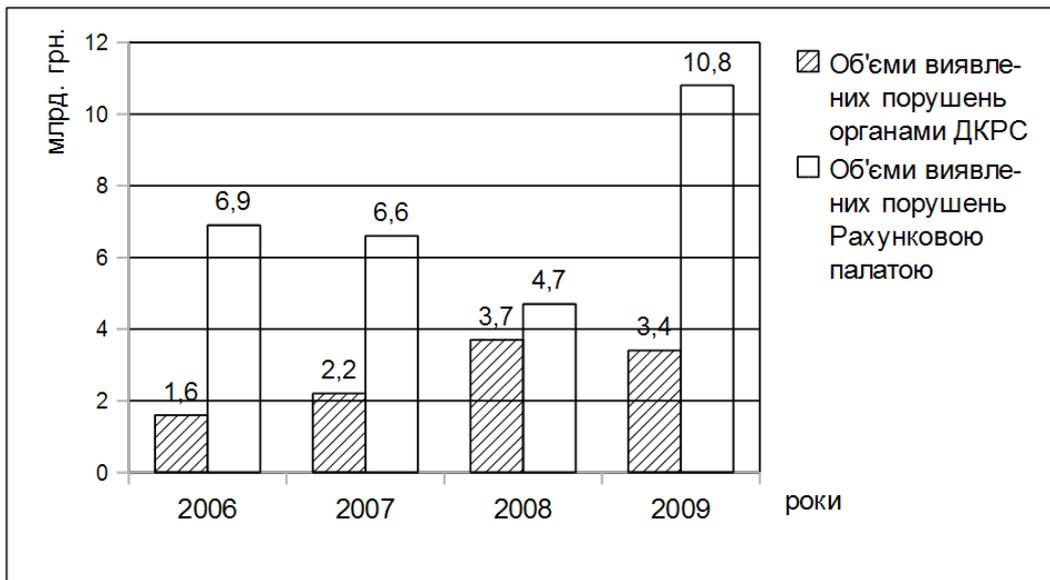


Рис. Об'єми виявлених порушень Державною контрольно-ревізійною службою та Рахунковою палатою за відповідні роки

Отже, основою розвитку державного фінансового контролю в Україні має стати впровадження таких заходів:

по-перше, головним правовим актом, що є своєрідною системоутворювальною ланкою загальної системи нормативно-правових актів державного фінансового контролю, має стати Закон України "Про державний фінансовий контроль". Прийняття цього Закону має започаткувати формування комплексної системи законодавчих і нормативних актів державного фінансового контролю, а також забезпечити рівноправність норм державного фінансового контролю і норм, підвищити статус норм державного фінансового контролю;

по-друге, з метою усунення недосконалості механізмів контролю держави за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки необхідно запровадити тимчасову процедуру здійснення контролю за діяльністю окремих підприємств й установ, посадовими особами Державної контрольно-ревізійної служби.

Таким чином, комплексне розв'язання наведених вище проблем і завдань є запорукою поліпшення діяльності Рахункової палати України, а також забезпечить поліпшення державного фінансового контролю.

Наук. керівн. Голуб Ю. О.

**Література:** 1. Конституція України, затверджена Постановою Верховної Ради України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 2. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 3. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посібн. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с. 4. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11(168). – С. 12–19. 5. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посібн. / Л. В. Дікань. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 327 с.

## ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ У КОНТЕКСТІ ПРОЕКТУ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

*Анотація. Проаналізовано стан та напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення погашення податкового боргу комунальних підприємств.*

*Аннотация. Проанализировано состояние и направления совершенствования нормативно-правового обеспечения погашения налогового долга коммунальных предприятий.*

*Annotation. The state and trends to improve legal security of tax debt of public utilities are analyzed.*

*Ключові слова: податковий борг комунальних підприємств, проект Податкового кодексу, погашення податкового боргу.*

В Україні немає жодного успішного комунального підприємства. При цьому українське законодавство сьогодні дає кілька можливостей для виведення комунальних підприємств з кризи: оренда, договір на управління комунальної власності, концесія створення спільних підприємств та використання кредитних ресурсів. Усі ці заходи спрямовані також на зменшення та погашення податкового боргу комунальних підприємств. Отже, важливість зазначених проблем й обумовила вибір теми даної статті та її актуальність.

Питанням порядку погашення податкового боргу комунальних підприємств займалися такі автори: Гура Н. О. [1], О. Дзісяк, В. Тарасенко [2], С. Теньков [3] та ін. Однак дана проблема потребує подальшого вивчення та опрацювання.

Метою даної роботи є дослідження особливостей процедур погашення податкового боргу комунальних підприємств.

Досягнення мети дослідження досягається шляхом реалізації таких завдань: дослідження процедур погашення податкового боргу; опрацювання відповідних розділів проекту Податкового кодексу в частині порядку погашення податкового боргу комунальних підприємств; аналіз статистичних даних податкового боргу комунальних підприємств у м. Дніпропетровськ.

Серед загальнонаукових методів, які були використані для дослідження поставлених завдань, слід виділити: аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, абстрагування, порівняння і моделювання.

Велику частину податкового боргу до Державного бюджету складає борг комунальних підприємств. Вивчення літератури свідчить, що житлово-комунальне господарство (ЖКГ) – це важлива галузь економіки, послугами якої користується переважна більшість населення, тому проблеми ЖКГ, особливо в частині податкового боргу, стосуються багатьох людей [1, с. 34].

Як вказує В. Тарасенко, "... важливим завданням на сучасному етапі є вивчення і впровадження в життя всіх прогресивних напрацювань у сфері погашення податкового боргу комунальних підприємств. ... Особливу увагу потрібно приділити реформуванню системи обліку комунальних послуг та розрахунку податків з урахуванням особливостей, запозичених західних підходів за умов існуючої податкової ситуації, яка створилася в комунальній сфері" [2, с. 35].

На думку О. Дзісяка, податковий борг комунальних підприємств є результатом суспільних відносин, що виникають у зв'язку із трансформацією капіталу з комунального сектору в державний бюджет. С. Теньков вважає, що податковий борг комунальних підприємств – це сума заборгованості за випущеними і непогашеними борговими зобов'язаннями податків комунальними підприємствами, включаючи нараховані за ними відсотки [3, с. 52].

Заслужовує на увагу порівняння процедур погашення податкового боргу комунальних підприємств згідно зі ст. 11 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [4] та проекту Податкового кодексу [5].

Так, у проекті Податкового кодексу [5] конкретизовані деякі заходи щодо погашення ними податкового боргу комунальних підприємств. Зокрема, згідно з Законом [4], податковий орган зобов'язаний звернутися до суду із заявою про визнання такого платника податків банкрутом, а згідно з проектом Податкового кодексу – про звернення стягнення податкового боргу на кошти державного органу. Разом з тим у проекті Податкового кодексу не передбачена відповідальність службової (посадової) особи, яка не прийняла рішення про розірвання трудового договору (контракту) з керівником підприємства, яке має податковий борг.

Найбільші суми податкового боргу комунальної сфери спостерігаються в Донецькій, Луганській, Дніпропетровській та Харківській областях. Така ситуація пов'язана з невідповідністю цін реалізації продукції комунальних підприємств її собівартості.



Проаналізуємо стан податкового боргу комунальних підприємств Дніпропетровської області (рис. 1). Так, станом на 01.10.10 податковий борг підприємств області до Зведеного бюджету України складав 586 млн грн, а підприємств комунальної форми власності до Зведеного бюджету – 336,9 млн грн, у тому числі до Державного бюджету – 229,9 млн грн, що у загальній сумі боргу в цілому по області складає 37,3 % та 36,3 % відповідно.

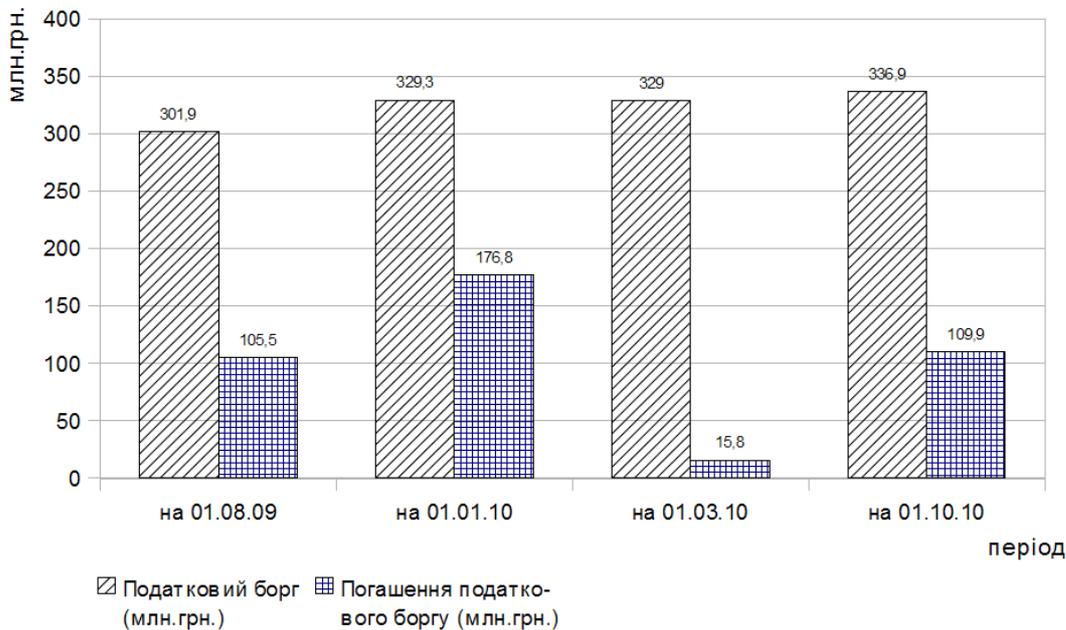


Рис. 1. Сума нарахування та сплати податкового боргу до Зведеного бюджету по Дніпропетровській області за 2010 рік

Як видно з рис. 1, сума податкового боргу протягом 2010 року зростала, а погашення податкового боргу залишалось на низькому рівні, це відбувається у зв'язку з нестачею грошових коштів у бюджеті даної області на погашення боргу комунальних підприємств.

На рис. 2 наведено інформацію за 2010 рік щодо накопиченої суми податкового боргу та його погашення, наведено динаміку суми заборгованості комунальних підприємств по окремих містах Дніпропетровської області [6].

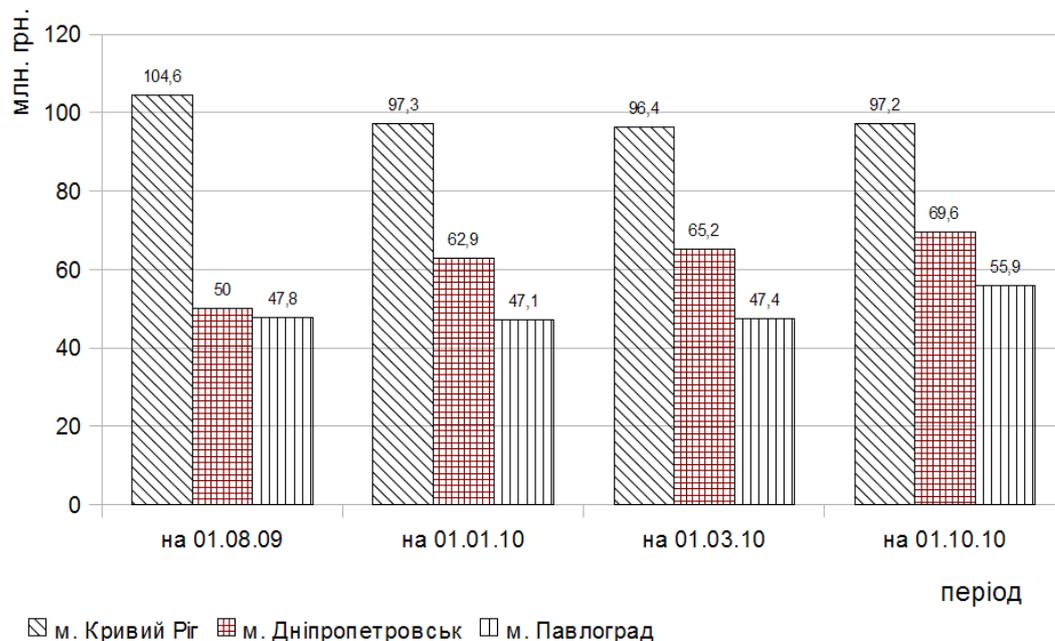


Рис. 2. Податковий борг підприємств комунальної форми власності по містах Дніпропетровської області за 2010 рік



Порівняно з 01.01.2010 роком податковий борг підприємств комунальної форми власності до Зведеного бюджету збільшився на 7,6 млн грн (станом на 01.01.10 – 329,3 млн грн). Найбільші суми зростання податкового боргу у КВП ДМР "Дніпродзержинськводоканал" – 5,9 млн грн, КП "УЖКГ" – 4,8 млн грн, КП "Павлоградводоканал" – 3,6 млн грн, КП "Криворіжспецтранс" – 2,3 млн грн, КП "ЖЕО № 14" – 1,6 млн грн.

У роботі досліджено процедури погашення податкового боргу, а також проаналізовано статистичні дані податкового боргу комунальних підприємств у м. Дніпропетровськ, де визначено, що частка податкового боргу комунальних підприємств даної області складає 57,5 %. Також при проведенні аналізу було з'ясовано, що найбільші суми податкового боргу зосереджені в таких містах, як Кривий Ріг, Дніпропетровськ та Павлоград.

Ухвалення Податкового кодексу в Україні стане, на думку автора, одним із вагомих кроків до реформування податкової системи України та удосконалення законодавства шляхом прийняття цілісного документа у сфері оподаткування, що є необхідною складовою правової держави.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Гура Н. О. Проблеми оподаткування підприємств житлово-комунального господарства / Н. О. Гура // *Фінанси України*. – 2006. – № 11. – С. 34. 2. Тарасенко В. Стягнення (погашення) податкового боргу // *Вісник податкової служби України*. – 2002. – № 33. – С. 35. 3. Теньков С. Заборгованість і способи її ліквідації / С. Теньков // *Вісник податкової служби України*. – 1999. – № 46. – С. 52. 4. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 р. № 2181 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. 5. Проект Податкового кодексу стосовно Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" № 2181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. 6. <http://www.ukrstat.gov.ua>.

---

---

**Стороженко О. О.**

УДК 657.6(477)

---

---

**Шамрай А. Ю.**

## **ДЕРЖАВНА КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНА СЛУЖБА УКРАЇНИ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ**

*Анотація. Розглянуто структуру та особливості функціонування Державної контрольно-ревізійної служби України, розроблено пропозиції щодо вдосконалення її діяльності.*

*Анотация. Рассмотрены структура и особенности функционирования Государственной контрольно-ревизионной службы Украины, разработаны предложения по совершенствованию ее деятельности.*

*Annotation. The structure and features of functioning of State control-auditing service of Ukraine, are considered suggestion on the improvement of its activity are developed.*

*Ключові слова: контроль, державний фінансовий контроль, Державна контрольно-ревізійна служба України.*

У сучасних умовах переходу до ринкових відносин господарювання, адаптації вітчизняних систем обліку та контролю до світових стандартів та технологій, важливого значення набуває державний фінансовий контроль, ефективність проведення якого є запорукою успішної трансформації національної економіки до міжнародного рівня. Саме раціональна та ефективна організація державного фінансового контролю з боку органів влади сприятиме виходу країни з кризового стану, а також економічної та політичної нестабільності, забезпечуватиме дотримання встановлених норм та правил.

Пріоритетне та основне місце серед органів, які здійснюють державний фінансовий контроль в Україні, займає Державна контрольно-ревізійна служба України (далі – ДКРС), на яку покладено завдання забезпечення цілісності державних матеріальних цінностей, зміцнення бухгалтерського обліку, а також проведення контролю правильності та обґрунтованості витрачання бюджетних коштів.

Проте названі функції ДКРС не виконуються повною мірою через ряд блокуючих факторів, серед яких: недосконалість національної системи законодавства у сфері контролю, невідповідність

---

© Стороженко О. О., Шамрай А. Ю., 2011

дій контролюючих підрозділів встановленим нормам, недостатня кваліфікація та професійний рівень контролерів та ревізорів. Тому виникає необхідність розробки та запровадження заходів для підвищення ефективності діяльності, що передбачає проведення ґрунтовного аналізу.

Серед наукових досліджень вітчизняних учених, в яких висвітлено проблемні питання ефективної організації роботи ДКРС, заслуговують на увагу праці таких науковців: А. Мамишева, І. Трощій, І. Стефанюка, В. Шевчука, В. Авер'янова, В. Афанасьєва, М. Білоус, М. Білухи, Ю. Битяка, Ф. Бутинця, Н. Малюги та інших, проте результати їх досліджень потребують подальшого оновлення.

ДКРС в Україні у своїй діяльності керується Конституцією України, Законом України "Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні", іншими нормативними актами, що визначають її діяльність і створені при Міністерстві фінансів України [1].

Основними формами контролю, які здійснює ДКРС, є:

1. Державний фінансовий аудит.
2. Перевірка державних закупівель.
3. Інспектування.

Відповідно до Закону України "Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні" (зі змінами та доповненнями) головним завданням Державної контрольно-ревізійної служби в Україні є здійснення державного фінансового контролю за ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності, використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреб у бюджетних коштах та взяття зобов'язань [2].

ДКРС в Україні, згідно з чинним законодавством, має трирівневу організаційну структуру:

1. Низовий рівень складають контрольно-ревізійні підрозділи в районах, містах (крім міста Києва і Севастополя) і районах у містах.

2. До проміжного рівня відносяться контрольно-ревізійні управління в АРК, областях, містах Києві та Севастополі.

3. До вищого рівня належить Головне контрольно-ревізійне управління України.

До основних функцій, притаманних всім структурним підрозділам ДКРС відносять:

1. Проведення в підконтрольних установах ревізій фінансово-господарської діяльності.
2. Розробка нормативно-правових актів та методичної документації.
3. Розгляд листів, заяв і скарг громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань та інші функції, передбачені законодавством [2].

Чітке визначення та виконання посадовими особами ДКРС законів та інших нормативно-правових актів дає відповідні результати. Так, відповідно до проведених досліджень у 2010 році (січень – лютий) порівняно з 2009 роком на 20 % зросла кількість осіб, яких було притягнуто до дисциплінарної відповідальності. На 12 % зросла кількість кримінальних справ, порушених за результатами ревізій. Збільшилась кількість осіб (на 57 %), притягнутих до адміністративної відповідальності. При цьому в 2010 році за аналогічний період перевірено на 1 209 підприємств менше, ніж у 2009 році [3; 4]. Загалом можна зробити висновок, що кількість порушень, пов'язаних із використанням бюджетних коштів, значно зросла, це зумовлює необхідність реформування контрольно-ревізійної діяльності в цілому.

Незважаючи на зростання виявлених порушень, що підтверджує результативність роботи ДКРС, організація її діяльності потребує вдосконалення. Це підтверджується рядом недоліків, які виникають при проведенні контролю, серед яких: недостатній контроль за діяльністю природних державних монополій, недосконалість внутрішньої системи нормативів та стандартів здійснення контролю. До того ж суттєвими негативними явищами є зниження уваги до здійснення аналітичної роботи, яка потрібна для виявлення факторів, що призводять до порушення фінансової і бюджетної дисципліни.

Ще одним недоліком у роботі органів ДКРС України є недостатній рівень наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення в частині впровадження у практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду, розробки та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів.

Таким чином, виходячи із зазначених вище проблем, постає нагальна потреба у розробці перспективних напрямів удосконалення діяльності органів ДКРС України, серед яких, на думку авторів, найважливішими є:

- 1) адаптація законодавчої бази у сфері контролю до міжнародних стандартів – упровадження у роботу ДКРСУ пріоритетних напрямів удосконалення функціонування;
- 2) скасування існуючих обмежень при здійсненні інспектування та забезпечення раптовості його проведення;
- 3) розробка єдиних стандартів централізованого внутрішнього аудиту та широке його запровадження у практику роботи органів ДКРС України;
- 4) удосконалення єдиної інформаційно-аналітичної системи ДКРС;
- 5) забезпечення високого рівня підготовки та перепідготовки кадрів, їх професійної компетентності та добросовісності;
- 6) оптимізація фінансових витрат на забезпечення функціонування ДКРС шляхом підвищення ефективності використання наявних можливостей.

Робота органів ДКРС України є достатньо ефективною та дієвою, проте супроводжується рядом проблем. Лише комплексна реалізація запропонованих заходів стане запорукою прозорої діяльності ДКРС та дасть їй можливість зайняти гідне місце в європейській системі державного фінансового контролю.

Таким чином, у результаті проведеного наукового дослідження авторами розглянуто основні напрями діяльності органів ДКРС, згідно з діючим законодавством, вивчено стан роботи та основні статистичні дані, а також запропоновані перспективні напрями удосконалення діяльності органів ДКРС шляхом упровадження певних заходів, що є науковою новизною, отриманою авторами.



У якості напрямів подальших досліджень зазначеної проблематики слід вказати на необхідність розробки механізму застосування зазначених заходів удосконалення діяльності органів ДКРС.

Наук. керівн. Голуб Ю. О.

**Література:** 1. Кінашук Л. Правовий статус Державної контрольно-ревізійної служби України в системі контролю / Л. Кінашук // Фінансове право. – 2009. – № 21. – С. 50–53. 2. "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" : Закон України від 26 січня 1993 року ВРУ № 2939-ХІІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua). 3. Сивульський М. І. Результати роботи Державної контрольно-ревізійної служби України / М. І. Сивульський // Фінансовий контроль. – 2010. – № 2. – С. 37–45. 4. Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України. – Режим доступу : [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua).

**Чередниченко Т. М.**

УДК 336.225.6

## ПОДАТКОВА ЗАСТАВА ЯК СПОСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, НЕ ПОГАШЕНОГО У СТРОК

*Анотація. Досліджено інститут податкової застави, її предмет, право виникнення та порядок застосування.*

*Аннотация. Исследованы институт налогового залога, его предмет, право возникновения и порядок применения.*

*Annotation. The institute of a tax pledge, its subject, right of occurrence and order of application are investigated.*

*Ключові слова: податкова застава, податковий борг, податкове зобов'язання, податковий керуючий.*

Забезпечення сплати встановлених законом податків і зборів є актуальним питанням кожної держави, адже від їх величини залежить значною мірою наповнення бюджету. Водночас державні контролюючі органи повинні мати самодостатній і якісний інструментарій, який би, з одного боку, забезпечував виконання зазначених завдань, а з іншого – не порушував і не обмежував конституційні права і свободи людини і громадянина. Проблема мінімізації податкового боргу вітчизняних платників податків, який за даними ДПАУ станом на 01.01.2010 р. перевищував 11 млрд грн, залишається надзвичайно гострою і вимагає від органів державної податкової служби вжиття комплексу цільових заходів щодо його зменшення. Інститут податкової застави поряд з іншими заходами податкових органів відіграє важливу роль у системі управління забезпеченням мінімізації податкового боргу.

До дослідження застосування податкової застави звертались такі автори: А. Огречук [1], Н. Рев'юк [2], В. Тарасенко [3], Г. Угринчук [4] та ін. Однак дана проблема потребує подальшого вивчення та опрацювання і не втрачає своєї актуальності.

Метою даної роботи є дослідження застосування інституту податкової застави як способу забезпечення податкового зобов'язання, що не було погашено у строк.

Податкова застава є одним із основних інструментів забезпечення виконання податкового зобов'язання платниками податків. Вона має досить широкі функціональні можливості, включаючи виявлення та попередження правопорушень у галузі оподаткування і детінізації діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз літератури свідчить, що поняття податкової застави містить ознаки цивільно-правового інституту зобов'язального права, оскільки податкова застава є лише одним із видів забезпечення виконання податкового зобов'язання, який виконує не фіскальну, а забезпечувальну функцію [2]. Таким чином, вищезазначене положення є однією із основних ознак, які визначають сутність податкової застави.

Отже, податкова застава – це спосіб забезпечення податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк [5]. Податкова застава – своєрідна майнова гарантія виконання підприємством передбачених норм податкового законодавства в обумовленому обсязі й у визначений термін, що не оформляється в документальній формі, формі договору, а прямо передбачена Законом [5].

Право податкової застави виникає у випадках, зазначених у таблиці [5].

## Виникнення права податкової застави

Підстави виникнення	Несплата суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником	Несплата суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом
Строк виникнення права податкової застави	3 дня, наступного за останнім днем зазначеного строку	3 дня, наступного за останнім днем граничного строку такого погашення, визначеного в податковому повідомленні
На основі чого визначається день виникнення права	На підставі даних карток особистих рахунків платників податків, що ведуться контролюючими органами	

Отже, як видно з таблиці, є дві підстави виникнення права податкової застави, хоча ще донедавна право податкової застави виникало і в разі ненадання або несвоєчасного надання платником податків податкової декларації. Проте цей пункт визнали неконституційним, оскільки він не дає обґрунтованих підстав вважати, що у платника податків існує податкове зобов'язання та/або податкове зобов'язання, непогашене у строк (податковий борг) та це не відповідає визначенню (суті) податкової застави, наведеному у Законі [5].

Заборгованість платників податків перед бюджетами всіх рівнів та державними цільовими фондами має тенденцію до збільшення з року в рік (рисунок). Так, обсяги податкового боргу збільшилися з 2 млрд 623,1 млн грн, або 28,7 %, до 11 млрд 752,7 млн грн, у тому числі державному бюджету – 10 млрд 486,6 млн грн [6]. А це, у свою чергу, говорить про те, що обсяг активів, що передаються у податкову заставу, також неупинно зростає, що носить певні негативні наслідки, оскільки відбувається обмеження дій платників податків щодо розпорядження своєю власністю. Зростання боргу стимулювалося шляхом списання боргів і розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань, обсяги яких у цілому перевищили суму податкового боргу в 1,6 раза.

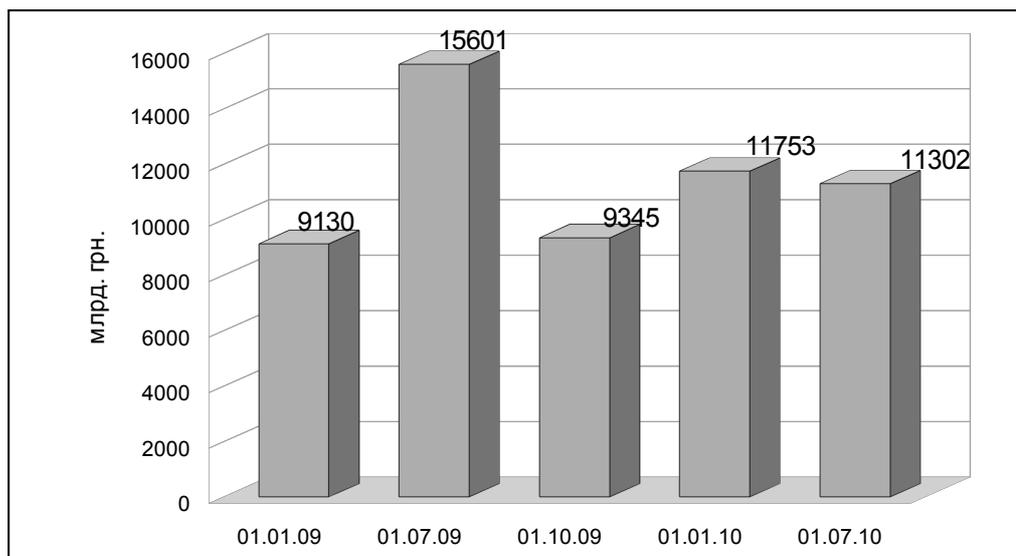


Рис. Обсяги податкового боргу в Україні в 2009 – 2010 рр.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком деяких операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом [5; 7, с. 196].

Узгодження проведення операцій може відбуватися двома шляхами: платник отримує письмову згоду; операція вважається узгодженою в разі ненадання припису протягом 10 робочих днів з моменту надходження запиту [3, с. 4].

Податковий керуючий також має право надати платнику податків письмовий дозвіл на самостійну реалізацію неописаних активів, які перебувають у податковій заставі, – за умови, що отримана в результаті такого продажу виручка буде спрямована на погашення податкового боргу. Хоча, на погляд автора, недоречно в даному випадку вводити таке обмеження, адже підприємство повинне створювати відповідні умови для свого подальшого функціонування та забезпечення прибуткової діяльності, щоб мати змогу виплатитися з боргової ями, в яку потрапило.

Додатково за запитом платника податків податковий орган може видати письмове повідомлення про звільнення окремих видів активів з-під податкової застави чи їх частини. Це можливо в тому разі, якщо податковий орган визначає, що звичайна вартість інших активів, які



залишаються у податковій заставі, більше суми податкового боргу, забезпеченого такою податковою заставою, у два чи більше разів (з урахуванням сум будь-яких інших прав дійсних вимог до активів такого платника податків, які мають пріоритет перед правом податкової застави) [8].

Також відповідно до проекту Податкового кодексу відмова платника податків від підписання акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на описане майно. У такому випадку опис здійснюється у присутності не менш ніж двох понять. Заміна предмета застави може здійснюватися тільки за згодою органу державної податкової служби.

Отже, з усього вище названого видно, що будь-які дії платника податків щодо проведення операцій з майном, що перебуває у податковій заставі, контролюються відповідним податковим органом.

Таким чином, звільнення частини активів з-під податкової застави є досить кропітким та потребує багато зусиль з боку платника податків.

Крім того, слід визнати, що Закон [5], який втілює у собі державний примус і спрямовується на забезпечення виконання платниками податків фінансових зобов'язань перед державою, все ж надає їм досить широкі права щодо самостійного регулювання відносин з податковими органами щодо податкової застави.

Отже, податкова застава є тимчасовим примусовим заходом, спрямованим на забезпечення належного виконання податкового обов'язку зі сплати податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів. Підводячи підсумки, автор виділив кілька моментів, причому, як позитивних для платників податків, так і негативних. У першу чергу, добре те, що право податкової застави тепер уже не поширюється на будь-які види активів платника податків без урахування суми його податкового боргу. Отже, податкові органи при застосуванні податкової застави не можуть сьогодні паралізувати діяльність усього підприємства через незначний податковий борг. Негативні ж моменти: законодавчо незатверджений перелік критеріїв, за якими податковий керуючий повинен визначати склад активів, на які поширюється право податкової застави, якщо це не зробить самостійно платник податків, та податковий керуючий може заборонити продавати заставлені активи платника податків, якщо цінові умови або форми розрахунків такої операції можуть зменшити здатність своєчасного і повного погашення податкового боргу зазначеного платника податків. Таким чином, питання вдосконалення правового інституту податкової застави є питанням комплексним і складним, вирішення якого потребує подальшого правового аналізу, об'єднання зусиль і знань представників законодавчої влади та державної податкової служби, юристів та підприємців.

*Наук. керівн. Воїнова Т. С.*

**Література:** 1. Огрнчук А. Податкова застава / А. Огрнчук // Український юрист. – 2010. – № 3(87). – С. 12. 2. Рев'юк Н. Застава як спосіб забезпечення сплати податків суб'єктами господарювання / Н. Рев'юк // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 7. – С. 45. 3. Тарасенко В. Нерухомість у податковій заставі: нюанси продажу / В. Тарасенко // Баланс. – 2007. – № 24. – С. 4–5. 4. Угринчук Г. Реформування інституту податкової застави [Електронний ресурс] / Г. Угринчук // ЮРГАЗЕТА. – 2004. – № 16(28). – Режим доступу : <http://www.yur-gazeta.com>. 5. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 р. № 2181 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.nau.ua>. 6. <http://www.sta.gov.ua>. 7. Іванов Ю. Б. Податкова система / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атика, 2006. – 920 с. 8. Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби, затверджений Наказом ДПАУ № 338 від 28.08.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.nau.ua>.

---

**Федорова Т. Є.**

УДК 657.6

## **ЗМІСТОВНІСТЬ МЕТОДОЛОГІЇ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ**

*Анотація. Розглянуто зміст методології державного аудиту, наведено її структуру, де виділено основні принципи, методи та технології (стадії) державного аудиту.*

*Анотация. Рассмотрено содержание методологии государственного аудита, представлено ее структура, в которой выделены основные принципы, методы и технологии (стадии) государственного аудита.*

---

© Федорова Т. Є., 2011

*Annotation. The contents of the public audit methodology is studied, its structure, in which the main principles, methods and technologies (stage) of a state audit are highlighted, is represented.*

*Ключові слова: методологія, методологія державного аудиту, Лімська декларація, технологія державного аудиту.*

Процес пізнання, що є підґрунтям будь-якого наукового дослідження, є складним і вимагає концептуального підходу на основі певної методології. Отже, наукове дослідження концептуальних засад державного аудиту вимагає, поряд з іншими, ґрунтовного аналізу методології такого контролю. Тому, перш за все, необхідним є змістовий розгляд поняття "методологія". Проблематику дослідження методології займається широке коло вчених: Бодюк А. В., Крушельницька О. В., Литвинчук Т. В., Ярошенко С. П. та ін.

Метою написання даної роботи є визначення змістовності методології державного аудиту в Україні шляхом розгляду її основних складових.

Методологія походить від грецького слова *methoges* – пізнання і *logos* – вчення, таким чином, це вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби діяльності [1].

Методологія є підґрунтям будь-яких наукових досліджень, які стосуються як теоретичних, так і прикладних вчень. Особливе місце методології відводиться саме в тих випадках, коли мова йде про вчення, що знаходиться на перехресті теоретичних і практичних досліджень [2].

Саме до такого кола належить державний аудит. Багато в чому важливість методологічного підґрунтя державного аудиту підтверджується тісним взаємозв'язком теорії і практики державного аудиту, що полягає у відповідності рівня доопрацьованості теоретико-методологічних засад ефективності та дієвості здійснення державного аудиту.

Методологія державного аудиту – система або комплекс наукових принципів, методів і технологій, які становлять теоретичну та практичну основи здійснення державного аудиту та забезпечують дієвий нагляд за об'єктами контролю у процесі створення, розподілу і використання державних чи комунальних коштів на всіх рівнях [3].

Ураховуючи складові поняття "методологія державного аудиту", можна представити структуру методології державного аудиту на рисунку.

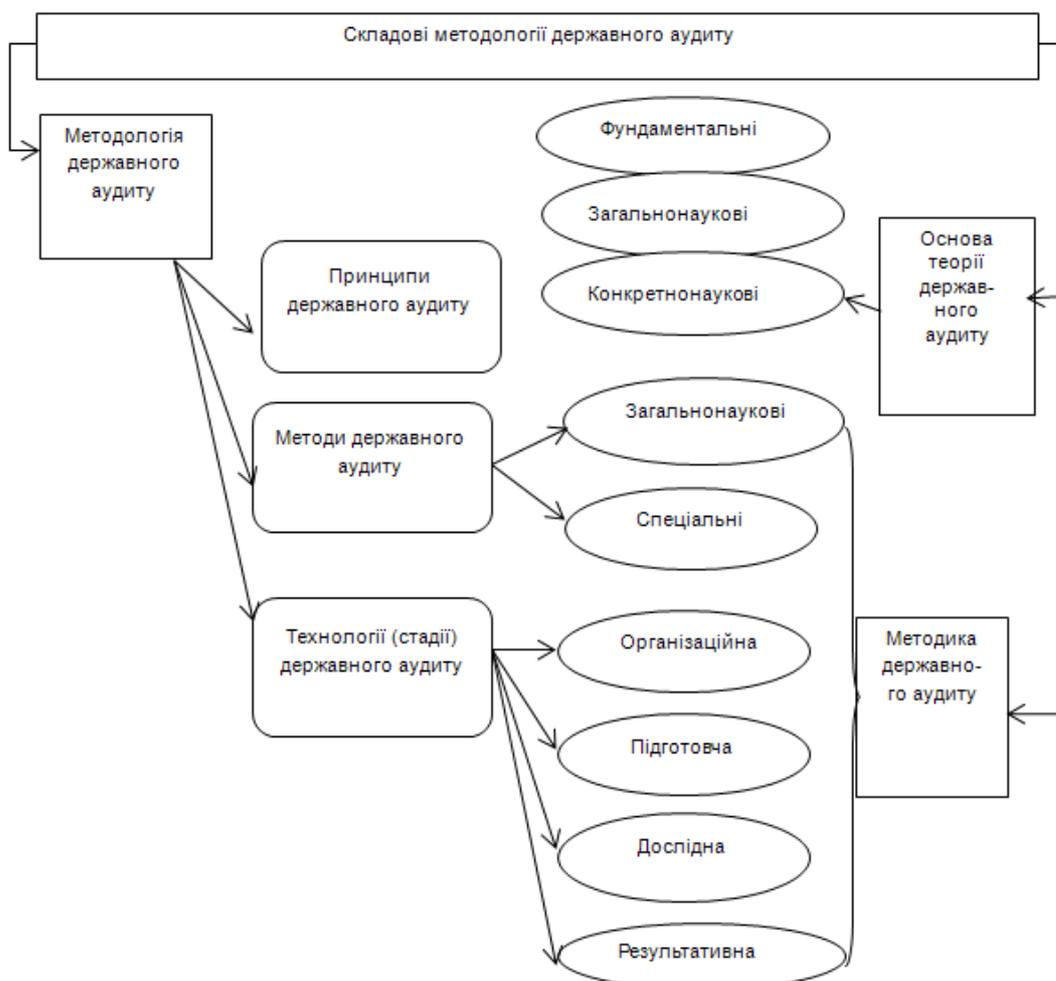


Рис. Структура методології державного аудиту



Так, на рисунку зображено структуру методології державного аудиту, яка включає три компоненти:

принципи державного аудиту, що становлять власне методологію державного аудиту;

основу теорії, яка є основою теоретичних досліджень та напрацювань з приводу здійснення державного аудиту;

методику державного аудиту (систему конкретних методів і технологій), яка є підґрунтям прикладних розробок та досягнень у сфері ефективного та дієвого здійснення державного аудиту [4].

Принципи становлять основу не лише теоретичних досліджень, а й виступають базою для практичних досліджень у сфері здійснення державного аудиту. Таким чином, постає гостра необхідність дослідження питання визначення принципів державного аудиту.

Слід зауважити, що більшість науковців до принципів державного аудиту відносять законність, об'єктивність, незалежність, гласність і професіоналізм, які є основою організації, а відтак можуть бути визначені як фундаментальні принципи державного аудиту.

До загальнонаукових принципів доцільно віднести принципи, які визначені в Лімській декларації керівних принципів контролю, що прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у жовтні 1977 р., такі, як незалежність фінансового контролю, законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю, визначення необхідності здійснення попереднього контролю й контролю за фактичними результатами, наявність внутрішнього та зовнішнього контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю, гласність та відкритість контрольних органів з обов'язковою вимогою додержання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом [2].

Конкретнонаукові принципи державного аудиту, які базуються та взаємопов'язані із фундаментальними і загальнонауковими принципами державного аудиту, такі, як: розподіл контрольних повноважень; повнота охоплення об'єктів контролем; збалансованість контрольних дій; самодостатність системи контролю; ефективність системи контролю; принцип відповідальності.

Слід зазначити, що державний аудит, як і будь-яка інша наука, повинен бути повною мірою забезпечений чітко визначеними методами та технологіями, що є запорукою його функціонування і прогресування як самостійної науково-прикладної галузі.

Таким чином, виділяють такі методи: загальнонаукові, що використовуються при проведенні державного аудиту, до них належать: аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація [4]; спеціальні, такі, як вибіркові спостереження, дослідження документів, прийом нормативної перевірки, статистичні розрахунки, техніко-економічні розрахунки, зустрічна перевірка тощо.

Враховуючи широке розмаїття методів державного аудиту, слід зазначити, що їх застосування можливо лише у певному технологічному режимі.

Технологія державного аудиту – сукупність упорядкованих у певній послідовності окремих стадій, які тісно пов'язані між собою й утворюють єдину систему для вирішення поставлених завдань.

Технологія державного аудиту має певні стадії:

організаційна (визначення об'єкта контролю; формування контрольно-перевірної бригади; призначення контрольного заходу та оформлення відповідної документації);

підготовча (вивчення стану економіки та діяльності об'єкта контролю; підготовка плану, програми контрольного заходу; вибір методів, прийомів та процедур державного аудиту);

дослідна (дослідження діяльності об'єкта контролю; корегування програми аудиту; виконання контрольно-перевірних процедур; вивчення змісту документів і господарських операцій);

результативна (підготовка та надання письмової інформації за результатами контролю; складання та підписання узагальнюючого документа; реалізація результатів контролю).

Аналізуючи цю структуру, слід визначити тісний взаємозв'язок усіх структурних компонентів методології державного аудиту. Тобто ефективна дієвість державного аудиту можлива лише за умови наявності та виконання чітко визначених принципів, методів і технологій державного аудиту.

Отже, методологія державного аудиту є безперечно важливим підґрунтям для розвитку науково-прикладних досліджень у сфері державного фінансового контролю, що дозволить вивести державний аудит на значно вищий рівень у загальній системі державного управління. Безумовно такий процес є необхідним та своєчасним, тому потребує розроблення стратегії розвитку державного аудиту та державного фінансового контролю взагалі.

*Наук. керівн. Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Левицька С. Про ефективність ДФК / С. Левицька // Економіка України. – 2007. – № 4. – С. 83–94. 2. Атанесян Г. А. О методологии, методе и методике судебно-бухгалтерской экспертизы. Актуальные проблемы развития судебно-бухгалтерской экспертизы / Г. А. Атанесян, А. М. Ромашов. – М., 1974. – С. 42–49. 3. Державний аудит : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, О. О. Вороніна, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 168 с. 4. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія : монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 92 с. 5. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контролинг. – 1991. – № 1. 6. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : монографія / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2000. – 356 с. 7. Крушельницька О. В. Методологія та організація наукових досліджень : навч. посібн. / О. В. Крушельницька. – К. : Кондор, 2003. – 193 с.

## ПРОЦЕС УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

*Анотація. Узагальнено результати роботи державної виконавчої влади з удосконалення аудиту в державному секторі, а також досліджено основні напрями з реформування державного аудиту в Україні.*

*Аннотация. Обобщены результаты работы государственной исполнительной власти по усовершенствованию аудита в государственном секторе, а также исследованы основные направления по реформированию государственного аудита в Украине.*

*Annotation. The results of the job of state executive authority on the improvement of audit in a state sector are summarized and also basic directions on reformation of state audit in Ukraine are explored.*

*Ключові слова: гармонізація, державний аудит, державний сектор, Стандарти аудиту INTOSAI, фінансовий контроль.*

Важливою подією в Україні, що вплинула на рівень економічного та соціального розвитку держави, стало запровадження принципово нових для України видів і форм фінансового контролю за формуванням, рухом та використанням державних коштів та майна. А саме з 15 грудня 2005 року, прийнявши Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна", було визнано державний аудит різновидом державного фінансового контролю.

Дана форма державного фінансового контролю є новою для України, тому у процесі її вдосконалення взяли участь, окрім науковців [1; 2], ряд практиків, зокрема: І. Трошій, М. Тимохін, В. Лещенко, І. Тихомирова, що підтверджено їх доробками [3; 4].

Вивчення зазначених робіт показало, що на сьогодні в країні актуальним залишається питання щодо вдосконалення аудиту в державному секторі економіки, оскільки запровадження державного аудиту – позитивний процес, спрямований на зміцнення законності використання бюджетних коштів державного і комунального майна.

Метою написання даної статті є обґрунтування значущості процесу вдосконалення державного аудиту. При цьому поставлено ряд завдань: по-перше, проаналізувати процес вдосконалення державного аудиту в Україні; по-друге, визначити наслідки проведеної роботи органами виконавчої влади на такий процес.

Згідно з Законом України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" державний фінансовий аудит – це перевірка й аналіз фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання державних чи комунальних коштів та майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [5]. Разом з цим Дікань Л. В. визначає, що державний аудит – це перевірка та аналіз законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів, активів, майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, а також доцільності управлінської діяльності з метою надання рекомендацій щодо покращення діяльності об'єкта дослідження [1]. Отже, теоретично поняття "державний аудит" визначено і в законодавчій базі, і серед науковців. Тому доцільним є розгляд державного аудиту саме з практичної точки зору.

На сьогодні проходить дуже активно робота щодо вдосконалення державного аудиту, оскільки, на жаль, немає тієї єдиної законодавчої бази, яка б регулювала процес проведення аудиту в державному секторі та чітко визначала б завдання, що стоять перед контролюючими органами. Тому Кабінет Міністрів України прийняв Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, метою якої є підвищення ефективності використання державних фінансів. Дана Концепція була розроблена на термін з 2005 – 2009 роки, але невдовзі її продовжено до 2015 року [6]. Бариніна М. В. визначає три складові, на які направлена концепція, це:

1. Впровадження системи внутрішнього контролю, яка має орієнтуватися не лише на виявлення порушень, а й на їх попередження.



2. Внутрішній аудит, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності усіх видів відповідного органу та надає керівництву гарантію в тому, що система управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, допущення помилок.

3. Гармонізація моделі фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту на центральному рівні, метою якої є створення, розвиток та підтримка в органах державного сектору надійної системи фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту для підвищення ефективності управління державними фінансами [7].

Ключову роль у системі ДВФК відіграє центральний підрозділ гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, оскільки є джерелом ідей та реформ. У травні 2010 року в м. Ялта відбувся "круглий стіл" представників центральних підрозділів гармонізації України та країн – членів ЄС. Дана зустріч мала вагомe значення у процесі вдосконалення державного аудиту, оскільки постало питання нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю, навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектору [3]. Під час "круглого столу" міжнародні спеціалісти надали пропозиції українським: через економічну нестабільність зберегти інспектування та модернізувати його відповідно до змін у сфері контролю, а також створити служби внутрішнього аудиту в державному секторі [3].

Наступним етапом у процесі вдосконалення державного аудиту є обмін досвідом, адже 20 – 21 жовтня 2009 року у м. Ялта було проведено регіональний семінар на тему: "Організація системи державного фінансового і бюджетного контролю з метою попередження бюджетного порушень у контексті обмеженості ресурсів" [8]. На семінарі було відкрито питання удосконалення контрольних технологій у фінансово-бюджетній сфері, презентувалися основні засади проекту Бюджетного кодексу України та ключові положення законопроекту "Про державний внутрішній фінансовий контроль", а також пропонувано реформувати фінансовий контроль із вдосконаленням бухгалтерського обліку, управління державними фінансами [8].

Таким чином, необхідно відмітити, що на сьогодні не існує в Україні базового закону, який би встановлював основні поняття у сфері державного фінансового контролю, а отже, і у сфері державного аудиту. Відсутній закон, який би чітко розділяв завдання, функції та повноваження між відповідними органами, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність і незалежність відповідних посадовців. Проте необхідно зазначити, що сам процес вдосконалення державного аудиту в Україні вже почався. Першим кроком було використання Стандартів аудиту INTOSAI, метою яких є узагальнення кращого світового досвіду в цій сфері та створення умов для ефективного управління державними ресурсами [1]. Також вносяться зміни до вже діючого законодавства, що допомагає розширити змістовність державного аудиту. Однак одним із важливих напрямів удосконалення державного аудиту є обмін досвідом, який проявляється у виді проведення засідань, семінарів, конференцій, а також впровадження європейських ідей для реформування державного аудиту.

Таким чином, можна зробити висновок, що органи виконавчої влади активно займаються процесом вдосконалення державного аудиту, використовуючи не тільки державні навики та результати досліджень, але й міжнародний досвід та практику. Насправді, це сприяє розвитку та підтримці держави, адже процес удосконалення державного аудиту та державного фінансового контролю в цілому принесе Україні більшу економію державних коштів, ресурсів, що, у свою чергу, підвищить економічний та соціальний рівень країни та наблизить Україну до міжнародного рівня, до рівня країн – членів Європейського Союзу.

*Наук. керівн. Голуб Ю. О.*

**Література:** 1. Державний аудит : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, О. О. Вороніна, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с. 2. Бариніна М. В. Внутрішній фінансовий контроль – в Україні / М. В. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 2 – С. 1–4. 3. Трошій І. Обмін досвідом як засіб удосконалення державного фінансового контролю / І. Трошій, І. Тихомирова // Фінансовий контроль. – 2009. – № 6. – С. 8–9. 4. Тимохін М. Роль європейських ідей у реформуванні державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / М. Тимохін, В. Лещенко // Фінансовий контроль. – 2010. – № 6. – С. 39–41. 5. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 6. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 7. Мамишев А. В. Організаційні засади внутрішнього аудиту в державному секторі / А. В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1. – С. 51–57.

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПРИБРЕТЕННЫХ ПО ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫМ ПОСТАВКАМ, В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

*Аннотация. Раскрыты особенности учета основных средств, приобретенных по централизованным поставкам, в бюджетных учреждениях.*

*Анотація. Розкрито особливості обліку основних засобів, які придбані за централізованими поставками, у бюджетних установах.*

*Annotation. The features of purchased on the centralized deliveries fixed assets accounting in budgetary establishments are exposed.*

*Ключевые слова: централизованные поставки, общий фонд, специальный фонд, учреждение-закупщик, учреждение-заказчик.*

Бюджетные учреждения в силу своей специфики не имеют возможности самостоятельно обеспечивать себя материально-техническими ресурсами и, в частности, основными средствами. В этих условиях целесообразно организовать централизованную закупку оборудования с последующим его распределением и доставкой непосредственно на место использования. Порядок обеспечения бюджетных учреждений материальными ресурсами устанавливается соответствующими нормативными документами, а также договорами между заказчиками (покупателями) и закупщиками (поставщиками).

Централизованные поставки оборудования могут осуществляться как специально созданными подразделениями (управлениями, отделами и бюджетными учреждениями-закупщиками), так и хозяйственными специализированными фирмами, являющимися также закупщиками и поставщиками оборудования для бюджетных учреждений.

Бюджетные учреждения, для которых оборудование закупается централизованно, рассматриваются как учреждения-заказчики. Взаимные отношения между всеми участниками централизованного процесса материально-технического обеспечения регулируются договором централизованной поставки или другими документами, предусмотренными действующим законодательством.

Обязательным условием, при котором бюджетное учреждение имеет право на осуществление расходов на приобретение оборудования, является наличие ассигнований, предусмотренных сметой, составленной и утвержденной в соответствии с требованиями, установленными Кабинетом Министров Украины.

При определении порядка ведения бухгалтерского учета операций, связанных с централизованными поставками, и учреждения-заказчика, и учреждения-закупщика, имеющие статус бюджетных, будут руководствоваться: Порядком № 114; Инструкцией № 61; Инструкцией № 64; Инструкцией № 232; другими нормативными документами [1 – 4]. Следующим важным фактором, влияющим на порядок ведения бухгалтерского учета, является происхождение источников финансирования расходов, связанных с централизованной закупкой (поставкой) оборудования, а именно, средства, предусмотренные сметами: главного распорядителя средств (средств общего фонда сметы), учреждения-закупщика, непосредственно осуществляющего закупки (средства общего фонда сметы, полученные от главного распорядителя), учреждения-заказчика (собственные поступления бюджетных учреждений).

Первоначальная стоимость объектов основных средств формируется на основании данных бухгалтерского учета учреждения-закупщика в соответствии с общими правилами, установленными Инструкцией № 64, то есть в состав первоначальной стоимости объекта включаются фактические расходы на его приобретение [3].

Не включаются в состав первоначальной стоимости объекта, а списываются на фактические расходы по кодам экономической классификации: расходы по найму транспорта для перевозки оборудования к месту их использования; расходы на уплату НДС поставщикам оборудования; другие расходы, возникшие в связи с приобретением объектов основных средств.

Земельные участки, здания и сооружения не могут приобретаться централизованно, об этом сказано в разделе XIV Инструкции № 61 [2]. Но изучив Порядок № 114 можно внести некоторые коррективы в перечень объектов, подлежащих учету на субсчетах 104-119 [1].

Бюджетные учреждения содержатся за счет средств соответствующих бюджетов и, являясь неприбыльными, не уплачивают налог на прибыль. Согласно пп. 7.11.8 ст. 7 этого Закона "доходы неприбыльных организаций... которые содержатся за счет бюджета, зачисляются в состав смет... на содержание таких неприбыльных организаций и используются исключительно на финансирование расходов такой сметы..." [5].

Расходы бюджетного учреждения, в том числе и расходы на приобретение оборудования, не являются валовыми расходами и не подлежат амортизации.



Получение права на налоговый кредит по НДС напрямую связано с Законом "О прибыли": расходы, которые не относятся к валовым расходам и не амортизируются, не могут включаться в состав налогового кредита по НДС (пп. 7.4.1 ст. 7 Закона "Об НДС") [5]. В течение года бюджетные учреждения могут включать в состав сметы все расходы путем внесения в них изменений. Поэтому такие учреждения не получают права на налоговый кредит по НДС, даже если они зарегистрированы в качестве плательщиков этого налога. Согласно пп. 7.4.4 ст. 7 Закона об НДС бюджетные учреждения, осуществляющие такие расходы, НДС, уплаченный поставщикам оборудования и услуг, списывают за счет средств, предусмотренных сметой расходов.

Особенности организации бухгалтерского учета операций по централизованной поставке оборудования бюджетным учреждением-закупщиком, в первую очередь, зависят от источника средств, предназначенных для оплаты этих поставок. Основным документом, определяющим величину источников финансирования таких поставок, является утвержденная смета.

Централизованные поставки бюджетными учреждениями осуществляются исключительно за счет средств, выделенных по распоряжению Кабинета Министров Украины, центральных и местных органов исполнительной власти, органов местного самоуправления. В соответствии с пп. 3.2.9 ст. 3 Закона "Об НДС" такая бесплатная передача не является объектом обложения НДС. Бесплатно полученное заказчиком оборудование в соответствии с пп. 7.11.2 и 7.11.8 ст. 7 Закона о прибыли не облагается налогом на прибыль [6].

Когда осуществляются централизованные поставки за счет средств общего фонда сметы, то в этом случае непосредственным получателем бюджетных ассигнований является бюджетное учреждение-заказчик. К нему переходят все обязанности по осуществлению расчетов с хозрасчетным предприятием-закупщиком. Учреждение-заказчик организует учет полученных ассигнований и их расходования в пределах средств, предусмотренных сметой в разрезе существующих кодов экономической классификации.

Что касается налогообложения операций по централизованной поставке оборудования у учреждения-заказчика, то доходы учреждения-заказчика, предусмотренные сметой, не облагаются налогом на прибыль и права на налоговый кредит по НДС такое учреждение не получает. В то же время хозрасчетное предприятие-закупщик приобретает оборудование в качестве централизованного закупки для его дальнейшей продажи учреждению-заказчику, также организует свою деятельность по поставке оборудования с целью получения прибыли и ведет бухгалтерский учет в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета, законодательными и нормативными актами, касающимися бухгалтерского учета хозрасчетных предприятий.

Поскольку предприятие-закупщик продает товары с оплатой за счет бюджетных средств, то датой увеличения валового дохода (пп. 11.3.5 ст. 11 Закона "О прибыли") и датой возникновения налоговых обязательств по НДС (пп. 7.3.5 ст. 7 Закона "Об НДС") является дата поступления бюджетных средств от учреждения-заказчика на текущий счет налогоплательщика или дата получения соответствующей компенсации в любом другом виде [5].

Особенностью расходования и учета собственных поступлений бюджетных учреждений является то, что бюджетные учреждения-заказчики передают средства бюджетным учреждениям-закупщикам, которые не отражают у себя доходы в связи с их получением, а учитывают их как средства для внутренних расчетов по операциям централизованного снабжения за счет средств специального фонда сметы. Поскольку бюджетное учреждение-закупщик не привлекало на приобретение оборудования собственные средства, такое оборудование на его баланс не зачисляется, а учитывается до передачи заказчику за балансом.

Учреждение закупщик отражает приобретение основных средств проводкой Дт 10 Кт 675, Дт 80 Кт 401. Когда передается основное средство учреждению заказчику, отражается проводкой Дт 401 Кт 10. У учреждения-заказчика получение основных средств отражается проводкой Дт 10 Кт 40. Приобретение основных средств отражается в смете закупщика, а контролируется и обслуживается у заказчика, но у него не отражается ни расходы, ни доходы. В учете целесообразно будет сделать следующие проводки: поступили материалы от поставщика Дт 20 Кт 675, переданы материалы нижестоящей организации Дт 683 Кт 20, списаны материалы, закупленные путем централизованной поставки, Дт 06, списаны использованные материалы на основании актов списания, которые получены от подведомственного учреждения, Дт 80 Кт 683, поступили денежные средства для проведения централизованной закупки Дт 321 Кт 70, отражена стоимость приобретенного оборудования в составе расходов сметы Дт 80 Кт 40, списаны материалы Кт 06.

*Рецензент Дикань Л. В.*

**Литература:** 1. Приказ Главного управления Государственного казначейства Украины от 10 декабря 1999 г. № 114 "План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Порядок применения счетов бухгалтерского учета" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.liga.net](http://www.liga.net). 2. Приказ Государственного казначейства Украины от 10 июля 2000 года № 61 "Инструкция о корреспонденции субсчетов бухгалтерского учета для отображения основных хозяйственных операций бюджетных учреждений" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.liga.net](http://www.liga.net). 3. Инструкция по учету основных средств и других необоротных активов бюджетных учреждений, утвержденная приказом ГКУ от 17.07.2000 г. № 64 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.liga.net](http://www.liga.net). 4. Инструкция о порядке отражения в учете бюджетных учреждений операций по централизованной поставке материальных ценностей, утвержденная приказом Государственного казначейства Украины от 16.12.2002 г. № 232 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.liga.net](http://www.liga.net). 5. Закон Украины от 03.04.1997 г. № 168/97-ВР "О налоге на добавленную стоимость" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.liga.net](http://www.liga.net). 6. Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 28 декабря 1994 г. № 334/94-ВР [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.liga.net](http://www.liga.net).

## НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Анотація. Розкрито недоліки функціонування системи державного фінансового контролю та запропоновано напрями її реформування.*

*Аннотация. Раскрыты недостатки функционирования системы государственного финансового контроля и предложены направления ее реформирования.*

*Annotation. The shortcomings of the system of state financial control and proposes directions for reform are considered.*

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, проблема контролю, реформування системи контролю.*

Розвиток економіки та суспільства в цілому на сучасному етапі потребує нового підходу до оцінки контрольної діяльності в їх розвитку. Тому важливим моментом постає потреба глибокого осмислення недоліків існуючої системи державного фінансового контролю та шляхів її реформування. Без вирішення цих питань неможливо забезпечити розв'язання нагальних потреб у різних сферах діяльності держави. Серед них: реальне реформування бюджетної системи та системи соціального забезпечення, ефективне використання державної власності, становлення в Україні громадянського суспільства.

Проблемами формування теоретико-методологічного вдосконалення системи державного фінансового контролю займалися такі науковці, як: С. Бардаш, Я. Дьяченко, М. Латинін, С. Степашин, Н. Столяров, С. Шохін, А. Хмельков, І. Микитюк, В. Рибачук, В. Жуков, І. Стефанюк [1 – 4]. Проте питання реформування системи державного фінансового контролю досі залишаються відкритими.

Метою даного дослідження є визначення напрямів реформування діючої системи державного фінансового контролю в Україні.

Реалізація зазначеної мети обумовила вирішення таких завдань: визначити недоліки існуючої системи державного фінансового контролю в Україні та сформувані можливі варіанти та напрями процесу її реформування.

Об'єктом дослідження є система контролю за рухом належних державі фінансових ресурсів.

Предметом дослідження виступають напрями реформування системи державного фінансового контролю.

Державний фінансовий контроль є однією із найважливіших функцій державного управління, значення якої дедалі зростає. Тільки належне використання контролю в управлінні державними фінансовими ресурсами дасть можливість створити необхідні передумови для здійснення в державі ефективної економічної політики. Тому формування цілісної ефективної системи фінансового контролю є важливим кроком у забезпеченні функціонування системи державної влади й викликає особливе зацікавлення як у теоретичному, так і практичному плані [5]. Як показує сьогодняшня ситуація в країні, недооцінка ролі та місця державного фінансового контролю у системі державного регулювання економіки призводить до того, що сьогодні поза контролем держави залишається низка питань діяльності як державних, так і підприємницьких структур, які безпосередньо пов'язані з бюджетом і використанням державної власності. Якщо аналізувати ефективність фінансового контролю в Україні, то можна виявити низку серйозних проблем у його становленні та здійсненні.

Найважливішою, на думку Жураковського де Сас [5], є методологічна проблема, пов'язана з недостатнім з'ясуванням природи внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю. Як свідчить світовий досвід, система дійового державного фінансового контролю має складатися з двох незалежних, але однаково важливих частин: внутрішнього державного фінансового контролю і незалежного зовнішнього. У нашій державі спостерігаються спроби штучного об'єднання внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю або їх субпідпорядкування, що пояснюється нерозумінням суті питання.

На думку автора, не менш важливою проблемою є контроль за використанням державної та комунальної власності та фінансами підприємств, які функціонують на підставі цієї власності. Контроль за діяльністю таких підприємств, утворенням прибутку та його використанням фактично не здійснюється. Величезні фінансові потоки не контролюються належним чином. Державні підприємства не підлягають і аудиту Рахункової палати, за винятком бюджетних коштів, ними отриманих. Фінансовий аудит, наприклад, державних акціонерних компаній здійснює не ГоловКРУ, а приватні аудиторські фірми. Але звіти про цей аудит, як і фінансові звіти державних підприємств, що пройшли аудит, не подаються ні МФУ, ні ВРУ. Така ситуація призводить до негативних наслідків. Основи державного фінансового контролю власності могли б бути аналогічними основам державного контролю у сфері фінансів.



Микитюк І. С. [1] у своїй роботі стверджує, що достатньо вагомим недоліком існуючої системи державного контролю в Україні є відсутність державного контролю за фінансовими ресурсами місцевих органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування, що сьогодні становить понад третину Зведеного бюджету України. З урахуванням світової практики, повноваження органів державного фінансового контролю мають поширюватися і на цю частину державних фінансів. Інакше не може бути й мови про цілісність та завершеність системи внутрішнього і зовнішнього державного контролю за формуванням і використанням державних фінансових ресурсів і державного майна України. Серед усіх проблем, пов'язаних із здійсненням державного фінансового контролю, центральне місце, на думку автора, посідає проблема ефективності системи державного фінансового контролю, що породжується вищезазначеними недоліками. Найвірогіднішим шляхом її підвищення є реформування системи контролю відповідно до світової практики та напрямів розвитку країни.

Ураховуючи все вищесказане, можна запропонувати певні заходи щодо удосконалення системи державного фінансового контролю. По-перше, для сприяння формуванню цілісності системи державного фінансового контролю необхідно прийняти Закон України "Про державний фінансовий контроль", що стане своєрідною системоутворюючою ланкою загальної системи нормативно-правових актів державного фінансового контролю. На сьогодні поки що існує лише проект такого закону [6], що до сих пір не отримав належної уваги та ухвалення вищими органами влади України. Також авторами [2 – 3] серед напрямів розвитку виділяється формування незалежності, в першу чергу, Контрольно-ревізійного управління України шляхом виведення його зі складу та підпорядкування МФУ, зробивши окремим відомством у системі центральних органів виконавчої влади, безпосередньо підпорядкованим главі виконавчої гілки влади країни.

Дмитренко Г. В. [7], наприклад, вектором реформування вважає створення МФУ та ГоловКРУ єдиної бази даних внутрішнього аудиту в органах державного і комунального секторів. Для реформування системи державного фінансового контролю Хмельков А. В. [3] пропонує запровадити два вищі органи державного фінансового контролю, аргументуючи це тим, що у бюджетному процесі обумовлено наявність двох частин: дохідної та видаткової, так і в контролі за бюджетними коштами повинно бути дві складові: контроль за надходженням і контроль за витратами коштів. Даний напрям реформування можливий, однак разом з цим буде сформовано ще один орган контролю, що потребуватиме обов'язково додаткових фінансових витрат. Окрім цього, на думку Рибачука В. Л. [2], необхідно забезпечити запровадження в органах державного і комунального секторів нової моделі системи внутрішнього контролю, а також відкритість та прозорість діяльності усіх суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, посилення їх взаємодії з громадськістю та засобами масової інформації.

Результатом реформування, на думку автора, має стати нова ефективна система державного фінансового контролю, що дасть змогу забезпечити поліпшення стану фінансово-бюджетної дисципліни шляхом створення дієвої системи відповідальності у фінансово-кредитній сфері та відновлення координуючої ролі держави. У результаті таких змін значно збільшаться обсяги податкових і неподаткових надходжень до бюджету.

За результатами дослідження можна стверджувати, що сьогодні одним із головних недоліків діючої системи державного фінансового контролю в Україні є її змістовна й організаційна роздрібненість на окремі ізольовані ланки, відсутність єдиної методологічної бази та технології здійснення державного фінансового контролю, спільного інформаційного простору контрольних органів. Усе це перешкоджає розробленню ефективної політики, у результаті чого в Україні досі відсутній базовий закон про основи державного фінансового контролю, норми якого б наразі чітко визначили його сутність, предмет та види, форми, способи і методи проведення тощо. Тому для подолання даних недоліків необхідно провести реформування системи контролю в зазначених напрямках.

У розвитку теми дослідження в подальшому необхідно зосередитися на визначенні державно-суспільної необхідності розбудови системи державного фінансового контролю. Також потребує додаткового розгляду питання безпеки та незалежності вищого державного фінансового контролю як інституційного утворення.

*Наук. керівн. Шульга Н. М.*

**Література:** 1. Микитюк І. С. Єдина система державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.08 "Гроші, фінанси і кредит" / І. С. Микитюк. – К., 2009. – 24 с. 2. Рибачук В. Л. Механізми вдосконалення фінансового контролю в системі державного управління : автореф. дис. канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 "Механізми державного управління" / В. Л. Рибачук. – К., 2009. – 20 с. 3. Хмельков А. В. Вектори модернізації системи державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / А. В. Хмельков. – Режим доступу : 195.5.41.214/e-book/apdu/2010-2/doc/2/13.pdf. 4. Хмельков А. В. Напрями розвитку системи державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / А. В. Хмельков // Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2010. – № 1. – С. 5. – Режим доступу : [http://www.du-pauka.com.ua/iNdex.php?\\_operatio№=1&iid=79](http://www.du-pauka.com.ua/iNdex.php?_operatio№=1&iid=79). 5. Жураковський де Сас Т. Б. Проблеми і стратегічні пріоритети розвитку системи державного фінансового контролю / Т. Б. Жураковський де Сас // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 2(11). – С. 200–203. 6. Проект Закону України "Про систему державного фінансового контролю в Україні" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.univd.edu.ua/projects/e2loch\\_kor/docs/gosp/pz\\_kontr.doc](http://www.univd.edu.ua/projects/e2loch_kor/docs/gosp/pz_kontr.doc). 7. Дмитренко Г. В. Модернізація ДФК в Україні / Г. В. Дмитренко // Статистика України. – 2009. – № 3. – С. 118–123.

## Секція 3

# "Сучасні проблеми теорії та практики судово-економічної експертизи"

УДК 657.92

Арсенович М. М.

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація. Розглянуто теоретичні основи судово-економічної експертизи облікової політики підприємства та шляхи її вдосконалення.*

*Аннотация. Рассмотрены теоретические основы судебно-экономической экспертизы учетной политики предприятия и пути ее совершенствования.*

*Annotation. Theoretical bases of judicial-economic examination of a registration policy of the enterprise and the ways of its improvement are considered.*

*Ключові слова: облікова політика підприємства, методика формування облікової політики підприємства.*

Зміни в системі економічних відносин зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні, його пристосування до нових умов господарювання. Наслідком упроваджених змін є залучення із зарубіжної практики значної кількості якісно нових понять та явищ, до яких належить й облікова політика підприємства. Ефективне функціонування запозичених явищ передбачає не лише механічне перенесення у вітчизняну практику, але й нормативне їх закріплення. Проте динамізм процесів реформування зумовлює наявність великої кількості порушень, що визначає доцільність проведення судово-економічної експертизи цієї сфери діяльності. Тому обрана тема дослідження є актуальною.

Теоретичні основи судово-економічної експертизи формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення у працях українських вчених: Білухи М. Т., Бутинця Ф. Ф., Кірейцева Г. Г., Кіндрадцької Л. М., Кузьмінського Ю. А., Кужельного М. В., Лінник В. Г., Пушкар М. С., Сопка В. В., Швеця В. Г.; зарубіжних – Алборова Р. А., Бакаєва А. С., Безруких П. С., Ван Бреда М. Ф., Кондракова Н. П., Коротаєва Л. С., Кутера М. І., Б. Нідлза, Ніколаєва С. О., Палія В. Ф., Хабарова Л. П., Хендриксена Е. С., Шнейдмана Л. З.

Метою статті є дослідження теоретичних основ судово-економічної експертизи облікової політики підприємства. Для досягнення поставлених цілей під час дослідження було використано такі загальнонаукові методи, як: узагальнення та порівняння, аналіз і синтез, а також системний підхід.

У результаті проведеного дослідження визначено, що питання, які ставляться для вирішення судовому експерту, повинні формулюватися, виходячи з можливостей та обставин конкретної справи, яка знаходиться на розгляді в суді [1]. У той же час вирішення завдань судово-економічної експертизи з питань облікової політики, у першу чергу, на думку автора, повинно базуватися на вивченні порядку дотримання облікової політики.

У свою чергу, для перевірки правильності дотримання облікової політики експерту-економісту необхідно ознайомитись з рядом документів. Основою серед яких є внутрішня документація, в тому числі проекти організації бухгалтерського обліку, організаційно-розпорядницька документація, внутрішні правила і регламенти, проектна документація на організацію автоматизованого обліку, облікова документація та бухгалтерська звітність [2]. На думку автора, аналіз усіх зазначених вище документів дозволить експерту-економісту скласти досить повне уявлення про облікову політику та її реалізацію на практиці.

Однак варто зауважити, що експерт-економіст повинен враховувати групи факторів, які впливають на порядок формування облікової політики. Серед них найголовнішими є такі: економічно-правове поле діяльності, правовий й організаційний статус підприємства, організаційна структура підприємства, стратегія фінансово-господарського розвитку, кадрове та матеріально-технічне забезпечення. Кожна група є відкритою, може бути доповнена новими характеристиками підприємства, які впливають на формування облікової політики. Аналіз впливу цих факторів при формуванні облікової політики підприємства дозволить експертам, які проводять експертизу, сформулювати відповідь на питання про доцільність обраного порядку формування облікової політики.



Проведення судово-економічної експертизи з питань облікової політики, окрім вивчення порядку її дотримання, на думку автора, може включати також і порядок її зміни.

Так, відповідно до пункту 9 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", облікова політика може змінюватися, тільки якщо:

- 1) міняються статутні вимоги;
- 2) змінюються вимоги органу, що затверджує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
- 3) зміни забезпечать більш достовірне відображення подій чи операцій у фінансовій звітності підприємства [3].

При цьому не вважається зміною облікової політики:

її встановлення для подій чи операцій, що відрізняються за змістом від попередніх подій чи операцій;

події чи операції, що раніше не відбувалися.

Крім того, експерту-економісту слід враховувати, що у випадках зміни облікової політики у примітках до фінансової звітності повинні бути розкриті причини і сутність таких змін, визначено суму корегування нерозподіленого прибутку на початок звітного року чи наведено обґрунтування неможливості її достовірного визначення.

Необхідно звернути увагу, що при тих чи інших змінах облікової політики особливо ретельно необхідно підходити до визначення дати, з якої в облікову практику вводиться новий прийом. Теоретично новий спосіб обліку можна ввести з будь-якої дати, обраної підприємством. Однак з практичної точки зору, найбільш прийнятним моментом є 1 січня року, наступного за роком внесення змін, оскільки корегування облікової політики з початку нового звітного року забезпечить послідовність облікового процесу протягом року і більшу доказовість показників, що формуються у бухгалтерському обліку.

Таким чином, можна зробити висновок, що, проводячи експертне дослідження облікової політики підприємства, експерт-економіст, окрім вивчення порядку дотримання облікової політики, повинен звертати увагу на доцільність та правомірність внесення змін до неї.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров, С. М. Попова, Л. М. Попова. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 269 с. 2. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю : підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків : ВД "ИНЖЕК", 2005. – 424 с. 3. П(с)БО 6 "Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах", затверджений наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87 (зі змін. та допов.) // Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Нормативна база. Нова редакція. – Харків : Курсор, 2007. – 282 с.

---

**Вознюк О. Ю.**

УДК 657.92

## **УЗАГАЛЬНЕННЯ ПОМИЛОК СУДОВОГО ЕКСПЕРТА У ПРОЦЕСІ ПРОВАДЖЕННЯ ЕКСПЕРТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

*Анотація. Розглянуто найбільш характерні помилки судового експерта та розроблено шляхи їх уникнення.*

*Анотация. Рассмотрены наиболее характерные ошибки судебного эксперта и разработаны пути их избегания.*

*Annotation. The most typical errors of the judicial expert are considered and the ways of their avoiding are developed.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, судовий експерт, помилка.*

В умовах формування правової держави в Україні значно зростає роль судово-економічної експертизи в судочинстві при пізнанні механізму вчинення економічного злочину й отриманні науково обґрунтованих доказів. Проте створенню надійної доказової бази заважають помилки судових експертів при проведенні досліджень у галузі економіки, які становлять щорічно 0,5 – 1 % від усіх експертиз [1]. Судові експерти не застраховані від неправильних рішень. Помилки були і залишаються об'єктивною реальністю. Однак це не виключає необхідності намагання їх подолати, оскільки помилки судового експерта можуть викликати цілий комплекс негативних наслідків [1].

Ефективному їх подоланню може сприяти вирішення наявних у професійній судово-експертній діяльності проблем правового, методологічного й організаційно-управлінського характеру. Це зумовлює необхідність комплексного цільового вивчення проблеми експертних

---

© Вознюк О. Ю., 2011

помилку з метою запобігання їх потенційного розвитку, який може негативно впливати на діяльність інших суб'єктів судочинства (слідчого, прокурора, судді), викликати надалі помилки в ланцюгу доказів і перешкоджати встановленню істини зі справи [2].

Необхідно зазначити, що помилки судового експерта розглядали такі автори, як Абрамова В. М., Михальський О. О., Романов В. В., Чаадаєв С. Г. та ін. Проте зазначені дослідники недостатньо ґрунтовно розглядали цю проблему.

У зв'язку з цим очевидна необхідність подальшої розробки питань щодо з'ясування сутності, умов виникнення і видів експертних помилок та можливостей їх подолання, що й обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є визначення типових помилок судового експерта, їх узагальнення та розробка шляхів уникнення.

При написанні статті використовувалися методи аналізу і синтезу.

У результаті проведеного дослідження визначено, що помилка судового експерта – це ненавмисно неправильні судження, дії чи бездіяльність судового експерта у процесі експертного дослідження, що реалізуються у його письмових висновках через неправильне отримання і переробку інформації на рівні відчуття, сприйняття, уявлення, мислення, джерелом котрих можуть бути психічні, соціальні, біологічні якості експерта як фахівця [1].

При цьому основними об'єктивними факторами виникнення помилок є відсутність об'єктивних відомостей щодо ознак досліджуваних об'єктів та критеріїв їх оцінки, відсутність розроблених або ненадійності існуючих методик експертного дослідження, відсутність технічних засобів з достатньою чутливістю тощо [3, с. 57].

Крім того, весь процес пізнання професійного експерта регламентований нормативно-правовими актами. Порушення їх положень судовим експертом, який здійснює професійну діяльність, призводить до помилкових висновків або виключає висновок судового експерта з джерел доказів зі справи [4].

Проте ймовірність виникнення помилки залежить від самого експерта, тобто від його особистих якостей, які обумовлюють індивідуальність пізнання. Вони визначаються як суб'єктивні фактори, що збільшують ймовірність виникнення помилок і кореняться в неадекватному характері відчуття, сприйняття, мислення і неправильних моторних діях експерта [5].

Усі зазначені фактори взаємозумовлені і діють у сукупності.

Необхідно зазначити, що Абрамов В. В. експертні помилки за їх природою поділяє на три класи:

- 1) помилки процесуального характеру;
- 2) ґносеологічні помилки;
- 3) помилки діяльності (операційні).

Помилки процесуального характеру полягають у порушенні експертом процесуального режиму та процедури експертного дослідження. До їх складу відносяться вихід експерта за межі своєї компетенції, в тому числі втручання його в коло питань правового характеру; вираження експертної ініціативи в непередбачених законом формах; недотримання через незнання процесуальних вимог до висновку експерта, в тому числі відсутність у висновку необхідних за законом реквізитів; обґрунтування висновків не результатами дослідження, а матеріалами справи тощо [6].

ґносеологічні помилки полягають у складностях експертного пізнання. Як відомо, пізнання може бути змістовим й оцінним. Відповідно й експертні помилки можуть бути допущені при пізнанні суті, властивостей, ознак об'єктів експертного дослідження, відносин між ними, а також і при оцінці результатів змістового пізнання, результатів експертного дослідження, їх інтерпретації [6].

Передумови операційних помилок лежать у недоліках організаційно-управлінського характеру судово-експертної діяльності. У цій групі можна виділити помилки, які полягають у неправильній послідовності застосування методів, методик, неправильних розрахунках, виборі параметрів, коефіцієнтів тощо [6].

У результаті роботи автором узагальнено найбільш типові помилки, можливі в судово-економічній експертизі:

- 1) хаотична термінологія висновку експерта (при використанні спеціальних понять повинна використовуватися єдина термінологія) [2];
- 2) відсутність конкретності у висновках експерта, що, як правило, призводить до недоведення висновку [2];
- 3) половинчастість і невизначеність висновків експерта [2];
- 4) використання раніше проведеного дослідження як шаблону при проведенні подібних досліджень без уваги до індивідуальних особливостей кожної конкретної експертизи [2];
- 5) юридична класифікація досліджуваного факту при проведенні експертизи [2];
- 6) недостатня професійна компетентність експерта: недостатнє знання судовим експертом найефективніших сучасних методик; невміння користуватися складними технічними засобами дослідження; неправильна оцінка виявлених ознак [5];
- 7) професійні недогляди, які викликають: методичні порушення; поверхневе дослідження; невикористання всіх відомих експерту методів [5];
- 8) особистісні риси судового експерта: невідповідний функціональний стан сенсорних органів; неординарний психічний стан; порушення законів мислення; неналежний рівень організації і планування роботи судового експерта, особистісні риси особи судового експерта [5];
- 9) порушення нормативно-правової процедури призначення і проведення судової експертизи [5].

З урахуванням проведеного дослідження, автором запропоновані такі шляхи уникнення експертних помилок:



1) удосконалення експертних методів і методик, створення сучасних судово-експертних технологій, робочих місць експерта, автоматизованих інформаційних систем, банків даних. Так, автором пропонується розробка методики оцінки ефективності судової експертизи і виділяються такі критерії такої оцінки: результативність – виявлення обсягу засобів, що використовувалися з порушенням законодавства, або тих, що використовувалися неефективно чи не за цільовим призначенням; дієвість – виявлення обсягу засобів, що мають бути повернуті до місцевого або державного бюджету, кількість рішень, прийнятих за результатами проведеного експертного дослідження, та їх зміст; економічність – визначення обсягу засобів, витрачених на проведення експертизи (затрати часу та витрати у грошовій формі);

2) створення картотеки відомостей за кожним експертом, що працює в певному регіоні, яка б містила інформацію про експерта, його кваліфікацію, досвід та результати роботи. Наявність бази даних дозволить проводити аналіз експертної роботи, визначати професійний рівень практикуючих експертів та вживати заходів щодо його підвищення;

3) розробка програми підготовки та проведення атестації осіб, що мають намір отримати свідоцтво судового експерта. Процедури, передбачені програмою, мають включати три етапи: а) попередній конкурсний відбір бажаючих з метою перевірки рівня професійних знань; б) проведення практичної підготовки в експертних установах; в) проведення атестації з метою отримання свідоцтва експерта спільно Міністерством фінансів та Міністерством юстиції України;

4) створення системи управління якістю судових експертиз шляхом вдосконалення кадрового забезпечення судово-експертної діяльності, базової і спеціальної підготовки судових експертів державних спеціалізованих експертних установ та служб.

Таким чином, провадження судово-експертної діяльності в галузі економіки в Україні характеризується певними недоліками, що призводять до зниження її якості. У зв'язку з цим дуже важливим є визначення типових помилок судового експерта, їх узагальнення та розробка шляхів уникнення в подальшому. У цьому полягає новизна та наукове значення дослідження.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Абрамова В. М. Експертні помилки: сутність, генезис, шляхи подолання : автореф. дис. [Електронний ресурс] / Абрамова В. М. – Режим доступу : [dysertaciya.org.ua](http://dysertaciya.org.ua). 2. Чадаєв С. Г. Судово-економічна експертиза [Електронний ресурс] / С. Г. Чадаєв. – Режим доступу : [www.cfin.ru](http://www.cfin.ru). 3. Абрамова В. М. Передумови та шляхи подолання нормативно-правових (процесуальних) помилок у діяльності судового експерта / В. М. Абрамова // Право України. – 2007. – № 7. – С. 65–69. 4. Про внутрішні переконання судово-економічного експерта та експертні помилки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.pravoznavec.com.ua](http://www.pravoznavec.com.ua). 5. Михальський О. О. Огляд помилок при проведенні судово-економічних експертиз і складання висновків [Електронний ресурс] / Михальський О. О. – Режим доступу : [ivc.at.ua](http://ivc.at.ua). 6. Романов В. В. Судова бухгалтерія [Електронний ресурс] / В. В. Романов. – Режим доступу : [lib.rus.ec](http://lib.rus.ec).

---

**Дерксен М. Ю.**

УДК 657.92:346.6

## **ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СУДОВО-ЕКСПЕРТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

*Анотація. Досліджено проблеми нормативно-правового регулювання судово-експертної діяльності, розроблено пропозиції щодо їх усунення.*

*Аннотация. Исследованы проблемы нормативно-правового регулирования судебно-экспертной деятельности, разработаны предложения по их устранению.*

*Annotation. The problems of normative legal adjusting of judicial-expert activity are studied, suggestions on its removal are worked up.*

*Ключові слова: судова експертиза, судово-економічна експертиза, судово-експертна діяльність, нормативно-правове регулювання.*

У зв'язку з переходом до ринкової економіки відбувається пожвавлення економічних відносин між суб'єктами господарювання в Україні. Одночасно з цим процесом змінюються норми чинного законодавства, недостатня чіткість яких перетворюється на інструменти вчинення економічних злочинів.

Сьогодні розкриття злочинів у сфері економіки стає неможливим без знань судово-економічної експертизи, яка в таких умовах є одним з найефективніших видів контролю господарської діяльності [1].

---

© Дерксен М. Ю., 2011

Питання щодо нормативно-правового регулювання судово-економічної експертизи знайшли відображення у працях Ф. Бутинця [2], Л. Головченка [3], В. Понікарова [1] та ін. Однак, незважаючи на значні досягнення зазначених вчених, проблеми у цьому напрямі все ще залишаються, що й обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є обґрунтування діючих проблем нормативно-правового забезпечення судово-експертної діяльності в галузі економіки та розробка пропозицій щодо їх усунення.

У результаті проведеного дослідження визначено, що нормативно-правове регулювання судово-експертної діяльності в Україні протягом останніх років здійснювалося досить системно і динамічно. Порядок регулювання судової експертизи визначений Конституцією України, Кримінально-процесуальним, Цивільно-процесуальним та Господарсько-процесуальним кодексами України. Після прийняття у 1994 р. основоположного нормативно-правового акта – Закону "Про судову експертизу" – на його основі Кабінетом Міністрів та Міністерством юстиції, іншими міністерствами та відомствами прийнято низку нормативно-правових актів, які розвивають та деталізують положення зазначеного Закону. Лише Міністром, яке згідно із Законом покликане відігравати провідну роль у забезпеченні виконання його положень, розроблено і затверджено понад 15 нормативно-правових актів [4]. Серед них важливе місце посідають Положення про державний реєстр атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур та громадян, Інструкція про призначення та проведення судових експертиз, а також іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи [3].

Характеристика нормативно-правових актів, що регулюють порядок призначення та проведення судових експертиз, наведена в таблиці.

Таблиця

**Характеристика нормативно-правових актів, що регулюють порядок призначення та проведення судових експертиз**

№ п/п	Назва нормативно-правового акта	Характеристика
1	2	3
1	Конституція України від 28.06.96.	Установлює регулювання судової експертизи виключно законами України
2	Закон України "Про судову експертизу" від 25.02.94 № 4038-XII зі змінами і доповненнями	Визначає правові, організаційні та фінансові основи судово-економічної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою та об'єктивною експертизою
3	Кримінальний кодекс України від 05.04.01 № 2341-III зі змінами і доповненнями	Регулює відповідальність експерта за складання завідомо неправдивого висновку, відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків
4	Кримінально-процесуальний кодекс від 28.12.60 № 1001-VI зі змінами і доповненнями	Закріплено порядок призначення і проведення експертизи, права та обов'язки експерта, порядок складання висновку, допит експерта в суді, призначення додаткової та повторної експертизи
5	Цивільно-процесуальний кодекс України від 18.07.63 № 1501 зі змінами і доповненнями	Регулює права, обов'язки та відповідальність експерта як учасника цивільно-процесуальних правовідносин, порядок складання висновку
6	Господарсько-процесуальний кодекс України від 21.06.01. № 2539-III зі змінами і доповненнями	Регулює участь судового експерта у процесі вирішення господарських спорів, призначення, проведення експертизи, складання висновку, визначення розміру сум, що підлягають сплаті експерту, у зазначеному процесі
7	Наказ Міністерства юстиції України "Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертів" від 08.10.98 № 53/5	Наведено науково-практичні рекомендації з питань підготовки та проведення судових експертиз, визначено порядок призначення судової експертизи, обов'язки, права та відповідальність судового експерта, оформлення матеріалів для проведення експертизи, організацію досліджень, оформлення результатів, завдання кожної з видів експертиз
8	Наказ Міністерства юстиції України "Про затвердження положення про Державний реєстр атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур і громадян" від 15.04.97 № 149/7	Регулює порядок створення і ведення Міністерством юстиції України Державного реєстру атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур та громадян
9	Наказ Міністерства юстиції України "Про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів" від 15.07.97 № 285/7-А	Визначає функції, порядок створення, діяльність експертно-кваліфікаційних комісій, порядок проведення атестації судових експертів, порядок розгляду справ, пов'язаних з діяльністю судових експертів

1	2	3
10	Наказ Міністерства юстиції України "Про затвердження Інструкції про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах" від 24.12.03 № 170/5	Визначає особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, які не працюють у державних спеціалізованих експертних установах, а також порядок здійснення контролю за дотриманням цими експертами вимог нормативно-правових актів, що регулюють питання судово-експертної діяльності

Вивчивши детально перераховані нормативно-правові акти, автором виділено такі проблемні питання:

1) на сьогодні не існує законодавчого визначення поняття "судово-економічна експертиза", це призводить до помилкових тверджень щодо його розуміння;

2) відсутній нормативно-правовий акт, який безпосередньо регулював би проведення судово-економічної експертизи, що дало б змогу на законодавчому рівні закріпити порядок та умови залучення експерта-економіста до судового процесу та її проведення;

3) спостерігається суперечність положень нормативно-правових актів, зокрема Кримінального кодексу та Цивільно-процесуального кодексу України, щодо відповідальності експерта-економіста за надання свідомо неправдивого висновку або за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків;

4) відсутній нормативно-правовий акт, який регулював би порядок реалізації результатів судово-економічної експертизи.

У зв'язку з цим можна внести такі пропозиції щодо їх вдосконалення: на основі існуючих нормативно-правових актів, що регулюють питання судово-економічної експертизи, розробити новий, який би безпосередньо відповідав на всі питання щодо призначення і проведення даної експертизи та регулював порядок реалізації результатів судово-економічної експертизи; внести зміни до нормативно-правових актів з метою їх узгодження.

Отже, на сьогодні існує низка проблемних питань у регулюванні судово-економічної експертизи в Україні, які потребують внесення значних змін до існуючих нормативно-законодавчих актів.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 232 с. 2. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир, 2004. – 460 с. 3. Головченко Л. М. Правове регулювання судової експертизи: перспективи та розвиток [Електронний ресурс] / Л. М. Головченко. – Режим доступу : <http://www.minjust.gov.ua/0/953>. 4. Закон України "Про судову експертизу" від 25.02.94 № 4038-ХІІ зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

**Герасимова О. С.**

УДК 657.92

**Грицай В. В.**

## ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

*Анотація. Досліджено сутність судово-економічної експертизи та низку проблемних аспектів стосовно її регулювання.*

*Аннотация. Исследованы сущность судебно-экономической экспертизы и ряд проблемных аспектов относительно ее регулирования.*

*Annotation. The forensic nature of economic expertise and some problematic aspects of its regulation are studied.*

*Ключові слова: експертиза, судово-економічна експертиза.*

Перехід до ринкової економіки сприяє пожвавленню економічних відносин між господарюючими суб'єктами України. Останні десять років були періодом виникнення й інтенсивного розвитку нових видів економічних відносин та інститутів, суттєвих структурних змін у тих, що існували раніше.

Однак прогресивні зміни в технічному та інформаційному забезпеченні ведення господарської діяльності, зміни норм чинного законодавства, недостатня їх чіткість перетворилися на інструменти вчинення економічних злочинів. При цьому характерною особливістю економіки на сучасному етапі є збільшення порушень законодавства, яке знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку та фінансово-господарській діяльності підприємств.

Результатом вчинення економічних злочинів є зростаючі втрати держави. Ці дані органи свідчать про значні обсяги економічних злочинів, як це показано на рисунку, що дає змогу засвідчити необхідність здійснення експертної діяльності в сучасних умовах господарювання.

### Злочини у сфері господарської діяльності

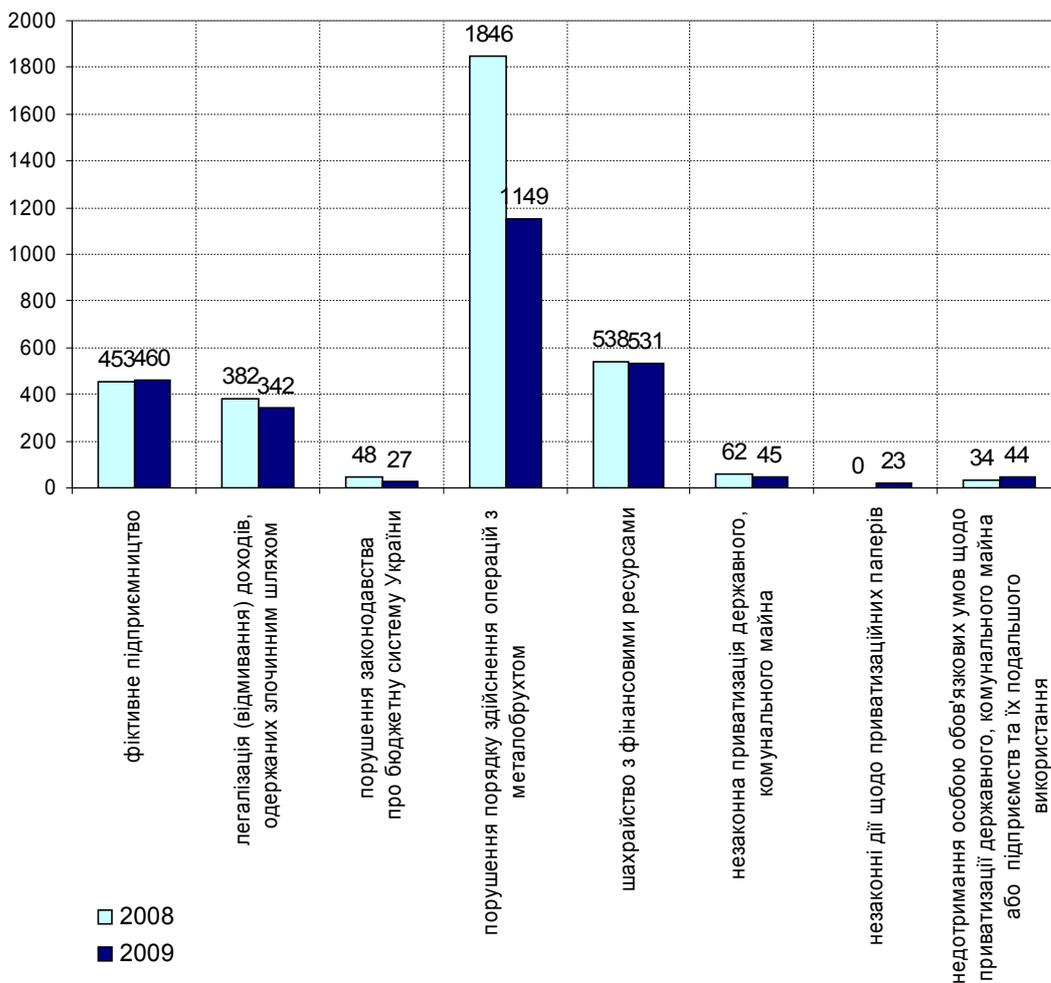


Рис. Обсяги злочинів у сфері господарської діяльності

Вивченню сутності судово-економічної експертизи в різні роки присвячували свої роботи Базась М. Ф., Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Волинець Л. М., Назаренко Є. А., Мумінова-Савіна Г. Г., Камлик М. І., Понікаров В. Д. та ін. Однак серед судових експертів не склалося єдиного розуміння поняття судово-економічної експертизи. Це визначає актуальність обраної теми дослідження.

Метою статі є визначення сутності поняття "судово-економічна експертиза".  
При дослідженні було використано такі наукові методи, як аналіз та синтез.

У результаті проведення дослідження було визначено, що чинне законодавство містить багато нормативно-правових актів, які так чи інакше стосуються питань проведення експертиз усіх видів. При цьому експертизи є одним зі способів дослідження, за допомогою яких з'ясовуються об'єктивні обставини здійснення тих чи інших дій у конкретних справах [1].

Згідно зі ст. 1 Закону України "Про судову експертизу" "...судова експертиза — це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, попереднього слідства чи суду" [2].



Утім, варто зауважити, що в діючому законодавстві визначення поняття судово-економічної експертизи відсутнє. Це призводить до суперечок у тлумаченні її сутності різними вченими-дослідниками.

Неоднозначність у трактуванні зумовлюється також і тим, що рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 р. судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано на судово-економічну. А такі зміни в термінології були враховані не всіма дослідниками.

Так, Мумінова-Савіна Г. Г. визначає судово-економічну експертизу як "дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду" [3, с. 7].

У той же час, на думку Назаренко Є. А., судово-економічна експертиза – це "дослідження виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств, які допустили недостачі, крадіжки, втрати, безгосподарність і стали об'єктами розслідування правоохоронних органів" [4, с. 23].

Волинець Л. М. вважає, що судово-економічна експертиза – це "дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває на розгляді органів дізнання, досудового і судового слідства" [5, с. 37].

Згідно з Бутинцем Ф. Ф., судово-економічна експертиза – це "процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду з метою встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи й надання експертного висновку" [6, с. 34].

У свою чергу, Білуха М. Т. вважає, що судово-економічна експертиза "досліджує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств з різної форми власності, які допустили збитки, втрати, крадіжки цінностей, безгосподарність та інші негативні явища, що стали об'єктом розглядання правоохоронних органів" [7, с. 14].

Базась М. Ф. дає таке визначення: судово-економічної експертиза – це "дослідження в межах чинного законодавства фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання особою, яка має спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку, з метою подання висновку щодо кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду" [8, с. 23].

Варто зауважити, що у своїх роботах Понікаров В. Д. розглядає судово-економічну експертизу як процесуальну форму дослідження на основі спеціальних знань у різних сферах економіки, господарського аналізу, ревізії та контролю первинних облікових документів, бухгалтерських та облікових реєстрів і фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності з метою вирішення широкого кола питань, що виникають за розслідування економічних злочинів та судового розгляду господарських суперечок [1, с. 45].

Виходячи з наведеного вище законодавчого поняття судової експертизи та її критеріїв, закріплених в інших нормативних документах та роботах провідних авторів, автори даної статті пропонують таке визначення: судово-економічна експертиза – це форма дослідження експертом на основі набутих спеціальних знань бухгалтерського, податкового обліку, економічного аналізу, ревізії та контролю первинних облікових документів, реєстрів та даних фінансової звітності суб'єктів господарювання, що стали об'єктом розглядання правоохоронних органів та органів дізнання в межах чинного законодавства з метою подання висновку щодо кола поставлених питань. Новизна такого визначення полягає у тому, що воно більш повно та ґрунтовно розкриває сутність судово-економічної експертизи.

Проаналізувавши рівень висвітлення в літературних джерелах питань, що стосуються судово-економічної експертизи, визначено, що на сьогодні існує низка проблемних аспектів стосовно її регулювання. У зв'язку з цим, на погляд авторів, необхідно внести термінологічні доповнення стосовно сутності судово-економічної експертизи до існуючих законодавчих актів, що регулюють судово-експертну діяльність в Україні.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібн. / В. Д. Понікаров. – Харків, 2005. – 232 с. 2. Закон України "Про судову експертизу" від 25.02.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.-метод. посібник / Г. Г. Мумінова-Савіна. – К., 2004. – 268 с. 4. Назаренко Є. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебн. пособ. / Е. А. Назаренко. – Донецк, 2000. – 115 с. 5. Волинець Л. М. Проверка бухгалтерской документации. Кто и как ее проводит / Л. М. Волинець. – Харьков, 2005. – 80 с. 6. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібн. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир, 2004. – 460 с. 7. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, 2004. – 653 с. 8. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посібн. / М. Ф. Базась. – К., 2007. – 488 с.

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

*Анотація.* Викладено матеріал щодо загальних положень ведення судово-економічної експертизи, проблеми які можуть виникнути у даному процесі. А також висвітлено матеріал про порядок і призначення судово-економічних експертиз у розрізі порушень бюджетного законодавства.

*Аннотация.* Изложен материал относительно общих положений ведения судебно-экономической экспертизы, проблемы, которые могут возникнуть в данном процессе. А также отражен материал о порядке и назначении судебно-экономических экспертиз в разрезе нарушений бюджетного законодательства.

*Annotation.* General concepts of forensic accounting performance, problems which could occur during such a process are defined. In addition, procedure and setting of forensic accounting in the context of budget legislation violation are considered.

*Ключові слова:* судово-бухгалтерська експертиза, судово-економічна експертиза, фінансово-економічна експертиза, експерт.

У нових економічних умовах господарювання, які базуються на ускладнених господарських зв'язках, виникає необхідність комплексного використання правових та економічних знань для успішного розкриття економічних злочинів.

Одним з важливих доказів, визначених процесуальним законодавством, вважаються висновки експертів. Судово-економічна експертиза зумовлена потребою у спеціальних знаннях у галузі економіки: бухгалтерського обліку, оподаткування, контролю, аналізу господарської діяльності для повноти, всебічності та об'єктивності дослідження фактичних обставин справи.

Судово-економічна експертиза у сучасній експертології належить до класу судової документалістики і ґрунтується на дослідженні слідів відображення і закономірності утворення в документах інформації щодо господарської та фінансово-економічної діяльності підприємств й організації усіх форм власності.

Інформаційну базу дослідження склали законодавчі та нормативні акти України з питань організації та регулювання судово-бухгалтерської експертизи, а також Кримінальний кодекс України.

Дослідженням даної теми також займалися Степанюк Р. Л., викладач кафедри криміналістики Національного університету внутрішніх справ МВС України, Матусовский Г. А. [1], Корухова Ю. Г.

Основне завдання – дослідити проблеми теорії та практики судово-економічної експертизи [1 – 6], а також надати рекомендації щодо вирішення поставлених проблем.

Для цього було використано такі методи, як аналіз та синтез.

За напрямками досліджень судово-економічна експертиза поділяється на бухгалтерську, фінансово-кредитну та фінансово-економічну. У разі необхідності комплексного дослідження призначається судово-економічна експертиза.

Слід зауважити, що далеко не всі проблеми стосовно судово-економічних експертиз залишаються вирішеними і на цей час. Разом із трансформацією економічної системи нашої держави, значними перетвореннями в економічній і політичній сферах, виникненням нових та зміною способів скоєння раніше існуючих економічних злочинів перед судово-економічними експертизами постають нові питання, вирішення яких обумовлюється нагальними потребами сьогодення.

При розслідуванні злочинних порушень законодавства найчастіше виникає необхідність у проведенні двох родів судово-економічних експертиз: судово-бухгалтерської та фінансово-економічної. Опитування слідчих показує що загалом неясним для них залишається співвідношення ревізії та експертизи як засобів доведення обставин скоєння злочину. Не завжди ними проводиться розмежування між судово-бухгалтерською і фінансово-економічною експертизами. Значною мірою це обумовлено недостатньою теоретичною розробкою проблеми використання спеціальних економічних знань при розслідуванні злочинів.

Призначенню судово-економічних експертиз передує велика слідча робота, яка включає в себе ретельне вивчення матеріалів документальної ревізії, виїмку і вивчення додаткових документів, допити службових і матеріально відповідальних осіб щодо фінансово-господарських операцій та інші відповідні слідчі дії. Передчасне призначення експертизи тягне за собою запити



експертами додаткових матеріалів для належного проведення дослідження, що значно подовжує строки її проведення. Тому підготовку цих експертиз доцільно проводити за участю відповідного спеціаліста.

Аналіз судової та слідчої практики показує, що слідчі часто призначають судово-бухгалтерську експертизу, ставлячи запитання, які фактично відносяться до компетенції експертів у галузі фінансів, кредиту, але не бухгалтерського обліку. Така ситуація обумовлена помилками у визначенні слідчими предмета, об'єктів та методів судово-бухгалтерської експертизи. Судово-бухгалтерська експертиза досліджує господарські та фінансові операції лише з точки зору відповідності їх складання та ведення встановленому нормативними актами порядку, а також виявляє порушення облікового процесу. Вирішення ж завдань, які пов'язані з фінансовою діяльністю установи, досягається фінансово-економічним дослідженням змісту документів. Це, в свою чергу, потребує наявності у експерта не загальних економічних, а спеціальних фінансових пізнань. Фінансово-економічна експертиза проводиться для з'ясування питань з області фінансування і кредитування: чи витрачались за призначенням кошти, отримані в порядку фінансування; чи дотримувались правила обчислення податків, зборів, відрахувань від прибутку та інших платежів; чи мали місце порушення в галузі кредитування і фінансування тощо. Тому для вирішення найсуттєвіших питань стосовно обставин скоєння злочинів, пов'язаних з порушеннями законодавства, слід призначати фінансово-економічну експертизу.

Наслідками невикористання можливостей фінансово-економічної експертизи при розслідуванні злочинів, пов'язаних з порушеннями законодавства, є затягування строків слідства, велика кількість закритих кримінальних справ, справ, направлених судами на додаткове розслідування, тощо.

Отже, зі вказаного вище можна зробити такі висновки, що головною проблемою судово-економічної експертизи є недоліки нормативно-правової бази та не досить достатній рівень кваліфікації спеціалістів цієї галузі. Але вирішити цю проблему можна за допомогою відправлення працівників на курси підвищення кваліфікації та додаткової нормативно-правової регламентації залучення експерта-бухгалтера як спеціаліста-бухгалтера на стадії дізнання і досудового слідства. Також можна надавати роз'яснення до деякого теоретичного матеріалу більш доступною мовою.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Матусовский Г. А. Судебные экспертизы в методике расследования хищений / Г. А. Матусовский // Криминалистика и судебная экспертиза. – 1984. – Вып. 29. – С. 48–53. 2. Закон України "Про судову експертизу" // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 28. 3. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз, затверджені наказом Міністерства юстиції України № 53 від 08.10.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 4. Дидковская С. П. Подготовка и проведение отдельных видов судебной экспертизы / С. П. Дидковская, Н. И. Клименко, В. К. Лисиченко. – К., 1977. – С. 7. 5. Современные возможности судебных экспертиз / под ред. проф. Ю. Г. Корухова – М. : Триада-Х, 2000. 6. Шляхов А. Р. Судебная экспертиза: организация и проведение / А. Р. Шляхов. – М. : Юрид. лит., 1979. – 164 с.

---

**Калашніков А. О.**

УДК 657.92

## **МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ЩОДО ПЛАНУВАННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА**

*Анотація. Розглянуто методичний підхід щодо планування судово-економічної експертизи фінансових результатів підприємства.*

*Аннотация. Рассмотрен методический подход по планированию судебно-экономической экспертизы финансовых результатов предприятия.*

*Annotation. The methodical approach to planing of economic expertise of financial performance of the enterprise is considered.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, фінансові результати*

У сучасних умовах господарювання спостерігаються тенденції до зростання кількості економічних злочинів, розкриття яких стає неможливим без знань судово-економічної експертизи. Більшість порушень економічного законодавства знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку, а особливо у формуванні фінансових результатів.

---

© Калашніков А. О., 2011

Слід зазначити, що в наукових виданнях загальні питання щодо судово-економічних експертиз розкриваються у працях таких зарубіжних та вітчизняних авторів, як Білуха М. Т. [1], Понікаров В. Д. [2], Бутинець Ф. Ф. [3], та ін. Вони розглядають загальну проблематику у процесі експертизи господарських та фінансових операцій. Проте не достатньою мірою досліджують порядок планування судово-економічної експертизи фінансових результатів підприємства. Це визначає актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є розробка методичного підходу щодо планування судово-економічної експертизи фінансових результатів підприємства. При написанні даної статті були використані такі методи, як аналіз і синтез.

У результаті проведеного дослідження визначено, що більшість провідних теоретиків виділяє 3 етапи проведення експертизи [1; 2]: підготовчий; дослідний; етап узагальнення та оцінки результатів експертизи. Утім, слід зауважити, що на даний момент не існує єдиного оптимального підходу у плануванні судово-експертної діяльності. Тому автором пропонується методичний підхід до планування судово-економічної експертизи фінансових результатів підприємства, який базується на побудові сітьового графіка.

Беручи до уваги виділені вище етапи, автором складено таблицю, що містить характеристики робіт, включених до сітьового графіка судово-економічної експертизи фінансових результатів (табл. 1).

Таблиця 1

**Характеристика робіт, включених до сітьового графіка судово-економічної експертизи (СЕЕ) фінансових результатів діяльності підприємства**

Номер шляху	Найменування роботи	Характеристика роботи	Етап експертизи
1	2	3	4
1.1	Підбір і призначення комісії експертів-економістів	Призначення судовому експерту-економісту провести СЕЕ фінансових результатів	Підготовчий
1.2	Визначення завдань СЕЕ та винесення Постанови про її призначення	Постановка цілей, визначення предмета, дати початку та закінчення СЕЕ, місце розташування та основні характеристики підприємства, що перевіряється	Підготовчий
1.3	Прийняття експертами-економістами питань правоохоронних органів на проведення СЕЕ	Підготовчі роботи для проведення СЕЕ фінансових результатів діяльності підприємства	Підготовчий
1.4	Вивчення експертами змісту питань	Ознайомлення експертів з матеріалами справи, що надана для дослідження	Підготовчий
1.5	Вивчення поданих на СЕЕ матеріалів	Ознайомлення із законодавчими та нормативно-правовими документами відносно формування фінансових результатів діяльності підприємства	Підготовчий
1.6	Підбір нормативно-правових актів, які необхідно переглянути для проведення СЕЕ	Аналіз наданих матеріалів, визначення їхньої достатності для проведення якісної СЕЕ та надання експертного висновку	Підготовчий
1.7	Розробка методики проведення СЕЕ	Вибір послідовності процедур, за допомогою яких комісія експертів-економістів перевірятиме матеріали, надані для проведення СЕЕ	Підготовчий
1.8	Складання плану-графіка проведення СЕЕ	Визначення в ньому строку проведення СЕЕ та переліку робіт, що виконуватимуться протягом її проведення	Підготовчий
2.1	Експертне дослідження доходів операційної діяльності	Проведення процедур згідно з планом-графіком з аналізу розрахунків за К-том рахунків 70, 71, Журнал 6 "Доходи", первинна документація за доходами	Дослідний
2.2	Експертне дослідження доходів фінансової діяльності	Проведення процедур згідно з планом-графіком з аналізу розрахунків за К-том рахунків 72, 73, Журнал 6 "Доходи", первинна документація за доходами	Дослідний

1	2	3	4
2.3	Експертне дослідження доходів інвестиційної діяльності	Проведення процедур згідно з планом-графіком з аналізу розрахунків за Д-том рахунків 74, Журнал 6 "Доходи", первинна документація за доходами	Дослідний
2.4	Експертне дослідження витрат операційної діяльності	Проведення процедур згідно з планом-графіком з аналізу розрахунків за Д-том рахунків 23, 90, 91, 92, 93, 94, Журнал 5 "Витрати", первинна документація за витратами	Дослідний
2.5	Експертне дослідження витрат фінансової діяльності	Проведення процедур згідно з планом-графіком з аналізу розрахунків за Д-том рахунку 95, Журнал 5 "Витрати", первинна документація за витратами	Дослідний
2.6	Експертне дослідження витрат інвестиційної діяльності	Проведення процедур згідно з планом-графіком з аналізу розрахунків за Д-том рахунку 96, Журнал 5 "Витрати", первинна документація за витратами	Дослідний
2.7	Експертне дослідження податків підприємства	Проведення процедур згідно з планом-графіком з аналізу податкових документів, декларації з податку на прибуток, ПДВ та ін.	Дослідний
2.8	Експертне дослідження прибутку за даними бухгалтерського та податкового обліків	Проведення процедур згідно з планом-графіком з аналізу даних за рахунками 17 "Відстрочені податкові активи" та 54 "Відстрочені податкові зобов'язання"	Дослідний
3.1	Узагальнення результатів судово-економічної експертизи	Складання експертного висновку на основі наданих органами дізнання, досудового слідства чи суду матеріалів стосовно викривлення даних фінансової звітності досліджуваного підприємства	Узагальнення та оцінка результатів експертизи
3.2	Передача висновку слідчому (суду) та його оцінка	-	Узагальнення та оцінка результатів експертизи

На основі даних стосовно робіт, наведених у табл. 1, автором розраховано час, необхідний для виконання кожного виду роботи. За допомогою табл. 2 слід визначити напруження в сітьовому графіку.

Таблиця 2

**Встановлення напруження у сітьовому графіку планування судово-економічної експертизи фінансової звітності**

Номер шляху	Роботи, що утворюють послідовні шляхи	Необхідний час, дні
1	(1.3 – 1.4); (1.4 – 1.5); (1.5 – 1.6); (1.6 – 1.7); (1.7 – 1.8); (1.8 – 2.1); (2.1 – 2.2); (2.2 – 2.3); (2.3 – 3.1); (3.1 – 3.2)	22
2	(1.3 – 1.4); (1.4 – 1.5); (1.5 – 1.6); (1.6 – 1.7); (1.7 – 1.8); (1.8 – 2.7); (2.7 – 2.8); (2.8 – 3.1); (3.1 – 3.2)	21
3	(1.3 – 1.4); (1.4 – 1.5); (1.5 – 1.6); (1.6 – 1.7); (1.7 – 1.8); (1.8 – 2.4); (2.4 – 2.5); (2.5 – 2.6); (2.6 – 3.1); (3.1 – 3.2)	22

З отриманих даних видно, що комісія, яка проводитиме судово-економічну експертизу фінансових результатів діяльності підприємства, зосередить свою роботу на трьох основних напрямках, а саме: 1) на дослідженні доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності; 2) на дослідженні витрат від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності; 3) на дослідженні податків підприємства, а також визначенні прибутку згідно з бухгалтерськими та податковими даними.

Таким чином, для проведення комплексної судово-економічної експертизи фінансових результатів експертам-економістам знадобиться 22 робочі дні.

Спираючись на вищесказане, був отриманий строк проведення судово-економічної експертизи фінансової звітності, який не виходить за межі 3-х календарних місяців, що є максимальною межею для проведення подібної комплексної судово-економічної експертизи.

Так, на основі визначеного часу, необхідного для виконання процедур судово-економічної експертизи, можна скласти сітьовий графік планування та проведення судово-економічної експертизи фінансових результатів підприємства (рисунок).



Рис. Сітьовий графік планування та проведення судово-економічної експертизи фінансових результатів (розроблено автором)

Виходячи з даних, зображених на рисунку, слід зазначити, що для проведення подібної комплексної судово-економічної експертизи фінансових результатів, у ході якої дослідження буде проводитися за трьома основними напрямками, необхідно затратити 22 робочі дні. Тобто подібна судово-економічна експертиза проводитиметься декількома експертами не більше, ніж впродовж одного календарного місяця.

За допомогою наведеного методичного підходу можна отримати такі вигідні результати: по-перше, подібний підхід дозволить витратити менше, ніж зазвичай, часу для проведення судово-економічної експертизи такого широкого профілю; по-друге, при проведенні подібної судово-економічної експертизи будуть задіяні декілька експертів-економістів, співпраця яких дозволить зробити висновки проведеного дослідження більш ґрунтовними та об'єктивними; по-третє, виділення трьох широких напрямів експертного дослідження, за якими буде проводитися судово-економічна експертиза фінансових результатів, допоможе на основі опрацювання даних форм фінансових звітів якомога більш докладно окреслити важливі аспекти діяльності досліджуваного підприємства, а також виявити значні порушення.

Таким чином, за допомогою використання наведеного методичного підходу до планування судово-економічної експертизи фінансових результатів (а також до планування судово-економічних експертиз за іншими напрямками) можливим стає виявлення ймовірних сфер діяльності, у межах яких скоєно економічний злочин. Це, у свою чергу, дозволяє проводити більш детальне дослідження з метою виявлення конкретних фактів злочинів, порушень та злочинів, які було скоєно на досліджуваному підприємстві.

Наук. керівн. Понікаров В. Д.

**Література:** 1. Білуха М. Судово-бухгалтерська експертиза та її функції у майнових правовідносинах / М. Білуха, Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. 2. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 232 с. 3. Бутинець Ф. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит" / за ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир : ПП "Рута", 2004. – 460 с.

УДК 657.92

Марачевська А. В.

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ МЕТОДИКИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

*Анотація. Розглянуто теоретичні основи методики судово-економічної експертизи і класифікації методів та прийомів, які її складають.*

*Аннотация. Рассмотрены теоретические основы методики судебно-экономической экспертизы и классификации методов и приемов ее образующих.*

© Марачевська А. В., 2011

205

"Управління розвитком", №2(99) 2011



*Annotation. Theoretical bases of a technique of judicial-economic examination and classication of methods and its receptions forming are considered.*

*Ключові слова: методика судово-економічної експертизи, метод судово-економічної експертизи.*

Постійний процес розвитку та удосконалення економічних відносин, що панує на теренах багатьох держав, у тому числі й України, є поштовхом для безперервного розширення кола господарських операцій. Це, у свою чергу, призводить до появи досить великої кількості порушень та злочинів у сфері економіки. Часто при виявленні серйозних порушень у бухгалтерському обліку до роботи залучають судових експертів. У свою чергу, ефективність проведення судово-економічної експертизи залежить від правильної постановки запитань слідчим і використання експертом-економістом правильної методики дослідження об'єктів експертизи.

В останні роки активно займаються дослідженням методичних проблем судово-економічної експертизи такі автори, як: Базась М. Ф. [1], Білуха М. Т.[2], Бутинець Ф. Ф. [3], Купалова Г. І. [4] та ін. Не зменшуючи ролі їх досліджень, слід відмітити відсутність чіткої наукової методики проведення економічної експертизи. Тому виникає необхідність дослідження та вирішення проблем щодо сутності та змісту методики судово-економічної експертизи.

Метою статті є дослідження теоретичних основ методики судово-економічної експертизи. Для досягнення поставленої мети під час дослідження було використано такі методи, як систематизація та узагальнення результатів.

У науковій літературі під поняттям "методика" розуміється сукупність методів навчання чомусь, практичного виконання чогось [5, с. 15]. Таким чином, визначити методику судово-економічної експертизи можна як множину певних методів, способів та прийомів вирішення завдань, які поставлені органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Але також треба зауважити, що це визначення є умовним, а проведений аналіз літературних джерел дає підстави стверджувати про відсутність єдиного підходу до сутності цього поняття. Існуючі точки зору наведені в табл. 1.

Таблиця 1

#### Визначення терміна "методика судово-економічної експертизи"

Автор	Варіант інтерпретації терміна
Бутинець Ф. Ф.	"... сукупність конкретних способів і прийомів вирішення завдань, поставлених перед експертом-бухгалтером слідчим або судом"
Клименко Н. І.	"... система методів (прийомів, технічних засобів), що застосовуються під час вивчення об'єктів судової експертизи для встановлення фактів предмета певного роду, виду і підвиду судової експертизи"
Костров А. І.	"... складають спеціальні способи та прийоми, за допомогою яких експерт-бухгалтер досліджує надані йому документи, записи в облікових регістрах, показники звітності та інші матеріали справи"
Чаадаєв С. Г.	"... характеризується, перш за все, системою (сукупністю) методів. Це значить, що включені в її структуру методи застосовуються у визначеній послідовності, яка залежить від поставлених завдань та умов, у яких ведеться дослідження"
Сауткін І. В.	"...система методів (прийомів, технічних засобів), які використовуються при визначенні об'єктів судової експертизи, для встановлення фактів, що мають відношення до предмета визначеного роду, виду та підвиду судової експертизи"

Як видно з табл. 1, більшість авторів розглядають методику як систему або сукупність, тому, на думку автора статті, доцільно порівняти ці два поняття і визначити сутність методики судово-економічної експертизи. Необхідно зазначити, що система – це комплекс елементів та їхніх властивостей, взаємодія між якими зумовлює появу якісно нової цілісності [4, с. 361]. У той же час, сукупність – це певний набір методів і прийомів, які не взаємодіють [4, с. 361]. Аналізуючи ці два терміни, можна зробити висновок про те, що більш доцільно методику використовувати як систему, оскільки досліджуючи конкретну справу, експерт використовує лише окремі набір методів, при цьому виникає умова обов'язкового їх взаємозв'язку.

Отже, на думку автора, методику судово-економічної експертизи можна визначити як систему методів, прийомів та способів, які використовуються експертом-економістом для надання відповіді на конкретно поставлені питання органами дізнання, попереднього слідства чи суду.

У свою чергу, у загальнонауковому розумінні, метод (від грец. *methodos* – спосіб) – це спосіб, інструмент досягнення мети і завдань дослідження, який показує, яким чином можна провести дослідження і зробити на основі отриманих результатів обґрунтовані висновки й пропозиції [5, с. 14]. У цьому ж розумінні, метод судово-економічної експертизи характеризується сукупністю загальнонаукових і власних методичних заходів, що використовуються експертом-економістом під час дослідження документів та інших наданих йому матеріалів [2, с. 354].

Серед існуючих у літературі класифікацій методів судово-економічної експертизи досить багато авторів вважають, що слід виділяти загальнонаукові методи та власні методичні прийоми, останні, у свою чергу, складають дві групи: розрахунково-аналітичні та документальні. Узагальнення ж поглядів на класифікацію методів наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**Класифікація методів судово-економічної експертизи в літературних джерелах**

Автор	Загальнонаукові методи	Власні методи
Базась М. Ф.	Аналіз і синтез; індукція та дедукція; абстрагування й конкретизація; системний і функціонально-вартісний аналізи	Розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи); документальні (арифметична, за формою, зустрічна); органолептичні методичні прийоми (використання експертами результатів проведених робіт); методичні прийоми узагальнення, оцінювання і реалізації результатів експертного дослідження
Білуха М. Т.	Аналіз і синтез; індукція та дедукція; абстрагування й конкретизація; системний і функціонально-вартісний аналізи	Документалістика (документування господарських операцій, дослідження документаційних процесів, контроль первинних документів); двоїсті методичні прийоми; органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт); розрахунково-аналітичні методичні прийоми (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи); експертне обґрунтування і реалізація висновків
Понікаров В. Д.	Аналіз і синтез; індукція та дедукція; абстрагування й конкретизація; аналогія та моделювання	Розрахунково-аналітичні методи; документальні прийоми дослідження (формальна й арифметична перевірка, логічний контроль, вибіркові і суцільні спостереження, зустрічна перевірка); способи узагальнення і реалізації результатів експертизи

Проаналізувавши всі вищезазначені підходи дослідників щодо класифікації та переліку методів судово-економічної експертизи, автором пропонується підхід до огляду методів судово-економічної експертизи, який базується на поглядах Понікарова В. Д.: до власних методів додати окремо таку групу, як методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів експертизи, зміст яких буде полягати у систематизації отриманих результатів, складанні експертного висновку та розробці відповідних заходів з профілактики здійснення правопорушень у майбутньому. Запропоновану класифікацію методів зображено на рисунку.

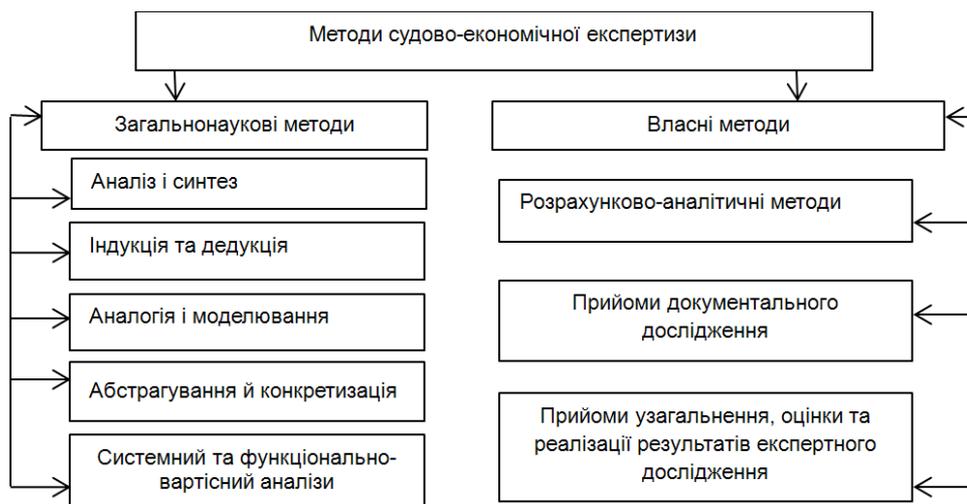


Рис. Класифікація методів судово-економічної експертизи

Перелік поданих загальнонаукових методів значно ширший, але експерт-економіст при проведенні дослідження може не застосовувати всі загальнонаукові методи, це пов'язано, насамперед, з існуванням меж його компетенції у судовому процесі. Наприклад, такі загальнонаукові методи, як експеримент і вимірювання (у частині кількісного визначення об'єкта



дослідження за допомогою органолептичних прийомів), не використовуються в експертному дослідженні, оскільки вони за своєю сутністю є фактичними прийомами пізнання.

У свою чергу, загальнонаукові методи є базою для використання специфічних методів судово-економічної експертизи, які передбачають проведення певних розрахунків та дій для відповіді на поставлені перед експертом-економістом завдання. Використання експертом-економістом власних методів дослідження дозволяє виявити умови та причини правопорушення, розрахувати вплив факторів на певні результати діяльності підприємства [6].

У результаті дослідження було встановлено, що для проведення всебічного, повного та об'єктивного дослідження обставин справи, що знаходиться на розгляді органів суду, експерту необхідно розробити ефективну методику експертного дослідження, що включатиме як загальнонаукові, так і власні методи. При цьому, проведений аналіз дає підстави стверджувати, що в науковій та навчально-методичній літературі існує велика кількість підходів авторів щодо переліку і класифікації методів дослідження, які можуть застосовуватися в роботі експерта-економіста. Тому експерт-економіст повинен усвідомити, що використання тих чи інших методів і прийомів дослідження об'єктів судово-економічної експертизи залежить від обставин кримінальної чи цивільної справи та його основним завданням є вибір найбільш ефективних і доцільних методів, які дозволять провести експертне дослідження найбільш раціонально.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посіб. для студ. ВНЗ / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2007. – 488 с. 2. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник для студентів вузів / М. Т. Білуха ; ред. Т. В. Микитенко. – К. : Воля, 2004. – 653 с. 3. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит" / за ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП "Рута", 2004. – 460 с. 4. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу : навч. посібн. – К. : Знання, 2008. – 639 с. 5. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 3 / [відповідальний ред. Мочерний С. В.]. – К. : Видавничий центр "Академія", 2002. – 952 с. – С. 361. 6. Коблянська О. І. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи [Електронний ресурс] / О. І. Коблянська – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2010\\_1/17\\_Kobl.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/17_Kobl.pdf). 7. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібн. / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 232 с.

***Писаревська І. С.***

УДК 657.92

## **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

*Анотація. Розглянуто теоретичні основи судово-економічної експертизи та систематизовано погляди вчених на дане поняття.*

*Аннотация. Рассмотрены теоретические основы судебно-экономической экспертизы и систематизированы взгляды ученых на данное понятие.*

*Annotation. The theoretic base of judicial-economic examination is studied and the ideas of scientists on this concept are systematized.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, економічні правопорушення.*

У сучасних умовах господарювання спостерігається тенденція стрімкого зростання економічних правопорушень. Так, найбільш гострими проблемами, які загрожують економічній безпеці держави, є питання тінізації грошового обігу і вивезення капіталу з України; фінансові зловживання, що мають місце у процесі приватизації державної власності; низька ефективність управління та контролю за діяльністю підприємств і фінансових установ [1].

Для виявлення протиправної економічної діяльності та збору доказів необхідні не тільки юридичні знання, але й спеціальні пізнання у галузі фінансів, ціноутворення, оподаткування, бухгалтерського обліку і, особливо, у сфері економічного контролю. Саме судово-економічні експертизи є найбільш ефективним заходом збору доказів з господарських злочинів [1].

Проблемами вивчення теоретичних основ судово-економічної експертизи займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як Бутинець Ф. Ф., Дмитрієнко Т. М., Камлик М. І., Кучеренко Т. О.,

© Писаревська І. С., 2011

Мумінова-Савіна Г. Г., Рудницький В. С. та ін. У їх роботах розглядається сутність, основні характеристики судово-економічної експертизи, її об'єкти та предмет. Проте варто зауважити, що вказані вчені розглядають судово-економічну експертизу кожен зі своєї суб'єктивної точки зору, а це призводить до перекручень у тлумаченні цього поняття. Це, у свою чергу, потребує подальших досліджень теоретичних основ судово-економічної експертизи та визначає актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є вивчення теоретичних основ судово-економічної експертизи та систематизація поглядів вчених на дане поняття. Для досягнення мети були використані такі методи, як аналіз та синтез.

У результаті проведеного дослідження сутності поняття "судово-економічна експертиза" визначено, що в авторів видань останніх років не існує однастайності у його тлумаченні. Так, Бутинець В. В. під судово-економічною експертизою розуміє це процесуальну форму, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду, з метою встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи і надання експертного висновку [2, с. 48]. На думку Швеця В. Є. судово-економічна експертиза – це процес використання спеціальних знань із бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю при дослідженні правопорушень і злочинів у діяльності об'єктів, які перевіряють, для документального обґрунтування позовних вимог, поданих у слідчі або судові органи [3, с. 145]. Опонує їм Бандурка О. М., який вважає, що судово-економічна експертиза – це наука, що досліджує фінансово-господарську діяльність підприємств усіх форм власності на предмет підтвердження фактів втрат, крадіжки цінностей, які встановлюють за даними бухгалтерського обліку та можуть підтвердити матеріальну відповідальність за завдану шкоду матеріально-відповідальними та посадовими особами [4, с. 54].

Подальший аналіз робіт цих та інших авторів дозволяє згрупувати визначення сутності судово-економічної експертизи для більш глибокого розуміння її змісту за такими базовими категоріями та поняттями, як наука, складова частина, процесуальна форма, процес, вид, дослідження (таблиця).

Таблиця

#### Узагальнення підходів до визначення сутності судово-економічної експертизи

Автор	Базова категорія чи поняття	Наука	Складова частина	Процесуальна форма	Вид	Процес	Дослідження
Бандурка О. М. [4]		+					
Білуха М. Т. [5]							+
Бутинець Ф. Ф. [2]				+			
Коверкова Ж. А., Савін А. А. [6]			+	+			
Камлик М. І. [7]							+
Мумінова-Савінова Г. Г. [8]							+
Понікаров В. Д. [1]				+			+
Рудницький В. С. [9]					+		
Швець В. Є. [3]						+	

Як видно з таблиці, на сьогоднішній день існує велика кількість поглядів на визначення поняття "судово-економічна експертиза".

На думку автора, більш ґрунтовне визначення судово-економічної експертизи дає Понікаров В. Д., який виокремлює її економіко-правовий зміст та сутність. Так, на думку цього науковця, зміст судово-економічної експертизи проявляється у її процесуальній формі, а сутність полягає у дослідженні фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі економіки, з метою надання висновку стосовно кола питань, що були поставлені органами дізнання, досудового слідства чи суду [1, с. 45].

Саме таке визначення сутності судово-економічної експертизи, на думку автора, повною мірою розкриває характер судово-економічної експертизи, що базується на:

процесуально-правовому змісті, який полягає у визначенні її як процесу, керованого системою правил, закріплених законодавчо;

використанні спеціальних економічних знань, що дозволяє реалізувати певні знання у різних галузях економіки, бухгалтерського і податкового обліку, аналізу господарської діяльності, ревізії та контролю [1].



Таким чином, за результатами проведеного дослідження систематизовані визначення сутності судово-економічної експертизи та наведено визначення, яке більш повно розкриває подвійний характер судово-економічної експертизи, враховуючи її юридичну та економічну природу.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров, С. М. Попова, Л. М. Попова. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 272 с. 2. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібн. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2004. – 460 с. 3. Швець В. Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : підручник / В. Є. Швець. – К., 2008. – 240 с. 4. Судебная бухгалтерия / Бандурка А. М. и др. – 3-е изд., доп. и перераб. – Харьков : Титул, 2007. – 232 с. 5. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник / М. Т. Білуха. – К. : Воля, 2004. – 656 с. 6. Коверкова Ж. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебн. пособ. / Ж. А. Коверкова, А. А. Савин. – М., 2007. – 129 с. 7. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник / М. І. Камлик. – К. : Атіка, 2000. – 325 с. 8. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібн. / Г. Г. Мумінова-Савіна. – К. : КНЕУ, 2003. – 202 с. 9. Судово-бухгалтерська експертиза : економічних правопорушень / Рудницький В. С. та ін. – К. : Професіонал, 2004. – 304 с.

---

**Котляр М. В.**

УДК 657.92

## **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОРУШЕНЬ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

*Анотація. Розглянуто поняття організації судово-економічної експертизи в бюджетній установі та її основні елементи.*

*Аннотация. Рассмотрены понятие организации судебно-экономической экспертизы в бюджетном учреждении, а также ее основные элементы.*

*Annotation. The concept of the judicial-economic examination in budgetary establishment and also its basic elements are considered.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, організація, організація судово-економічної експертизи, бюджетна установа.*

Злочинні порушення бюджетного законодавства набувають все більшого розповсюдження та спричиняють великих матеріальних збитків державі. Тільки у першій половині 2010 року за даними МВС було викрито понад 5 958 злочинів, пов'язаних з корисливими посяганнями на бюджетні кошти, це на 20 % більше, ніж за аналогічний період минулого року (5 886 випадків) [1]. У зв'язку з цим боротьба з вказаними правопорушеннями залишається серед пріоритетних для органів внутрішніх справ.

Успішне розслідування злочинних порушень бюджетного законодавства потребує особливо ретельної організації через досить специфічний предмет дослідження та складний механізм вчинення цих злочинів. Зокрема, завжди виникає потреба в широкому використанні спеціальних знань у галузях бухгалтерського обліку, фінансового права та ін. Без допомоги спеціалістів слідчий просто не здатен зібрати достатньо доказів і дати їм кваліфіковану оцінку. Це обумовлено складністю розуміння особливостей порядку використання бюджетних коштів та документального оформлення операцій з ними, недосконалістю бюджетного законодавства тощо [2].

Однією з форм використання спеціальних знань є проведення судово-економічних експертиз. Саме експерт-економіст здатен надати кваліфіковану допомогу при розслідуванні злочинів у бюджетній сфері.

Слід зауважити, що розробкою даної проблеми займався багато вчених, зокрема Р. Л. Степанюк, В. Д. Понікаров, О. О. Дорошенко, І. А. Панченко та ін. Однак у роботах зазначених авторів судово-економічної експертизі порушень у бюджетних установах не приділено достатньо уваги. Це обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

---

© Котляр М. В., 2011

Метою статті є визначення поняття організації судово-економічної експертизи в бюджетній установі та характеристика основних її елементів. Для досягнення поставленої мети були використані такі методи: аналіз, синтез, систематизація й узагальнення.

Для надання обґрунтованого визначення поняття організації судово-економічної експертизи при розслідуванні порушень у бюджетних установах варто чітко охарактеризувати такі поняття, як "судово-економічна експертиза", "організація", "бюджетна установа".

Так, судово-економічна експертиза є найбільш поширеним видом судових експертиз. Необхідність у проведенні судово-економічної експертизи у бюджетній установі виникає як під час судового розгляду справ з майнових питань, розгляду справ про адміністративні правопорушення у галузі фінансів та перерозподілу бюджетних коштів, так і при розслідуванні кримінальних справ про злочини у сфері господарської діяльності [3].

Судово-економічна експертиза характеризується процесуально-правовим змістом, а також характером спеціальних знань [3].

Процесуально-правовий зміст експертизи полягає у визначенні її як процесу, керованого системою правил, закріплених законодавчо. Характер виконання спеціальних знань полягає у реалізації певних знань у різних галузях економіки, бухгалтерського і податкового обліку, аналізу господарської діяльності, ревізії та контролю [3].

Поняття "організація" варто розглядати у двох основних аспектах: як процес та як систему. Великий тлумачний словник дає такі визначення організації: внутрішня впорядкованість, узгодженість, взаємодія більш-менш диференційованих і автономних частин цілого, обумовлена його будовою, сукупність процесів або дій, які призводять до утворення і вдосконалення взаємозв'язків між частинами цілого [4, с. 345]. Найбільш прийнятне загальне поняття організації, на думку автора, запропоноване Боголеповим В. П. [5, с. 127]: "взаєморозташування й взаємозв'язки елементів деякого комплексу (предметна і структурна частини організації), їх дії й взаємодії (функціональна частина), обумовлені єдністю цілей або виконуваних ними функцій і певних обставин місця й часу. Оскільки організація звичайно нестабільна, тобто може підвищувати або знижувати свій рівень, остільки під нею часто розуміється й становлення доцільної системи або структури як самого комплексу елементів, так і його діяльності".

Під бюджетною установою слід розуміти орган, установу чи організацію, визначені Конституцією України, а також установу чи організацію, створену у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету [6].

На рис. 1 подано визначення поняття "організація судово-економічної експертизи при розслідуванні порушень у бюджетних установах" на основі синтезу розглянутих вище понять.

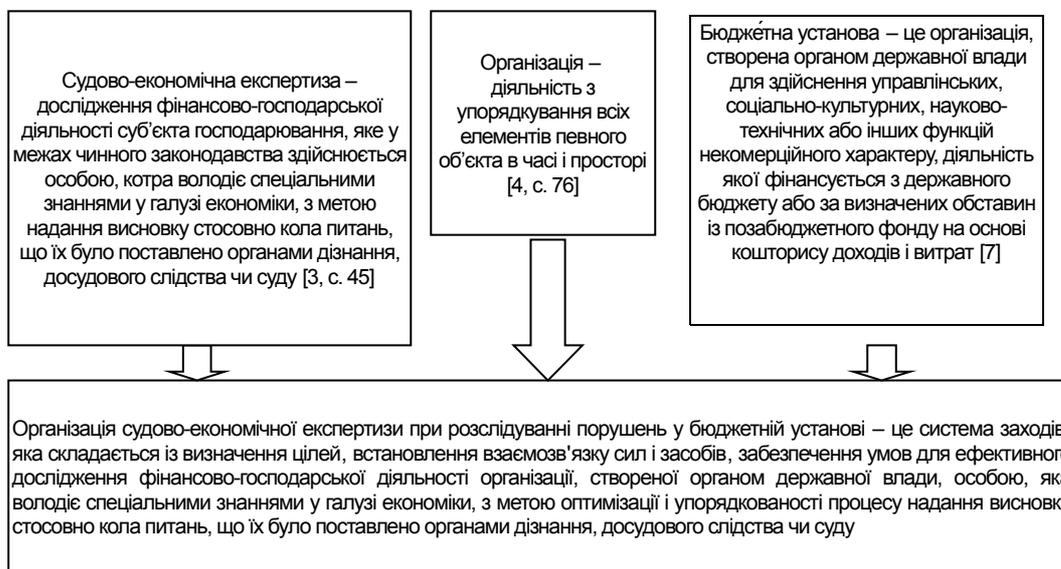


Рис. 1. Формування поняття "організація судово-економічної експертизи при розслідуванні порушень у бюджетних установах"

Організація судово-економічної експертизи в бюджетній установі включає в себе ряд елементів, які наведені на рис. 2

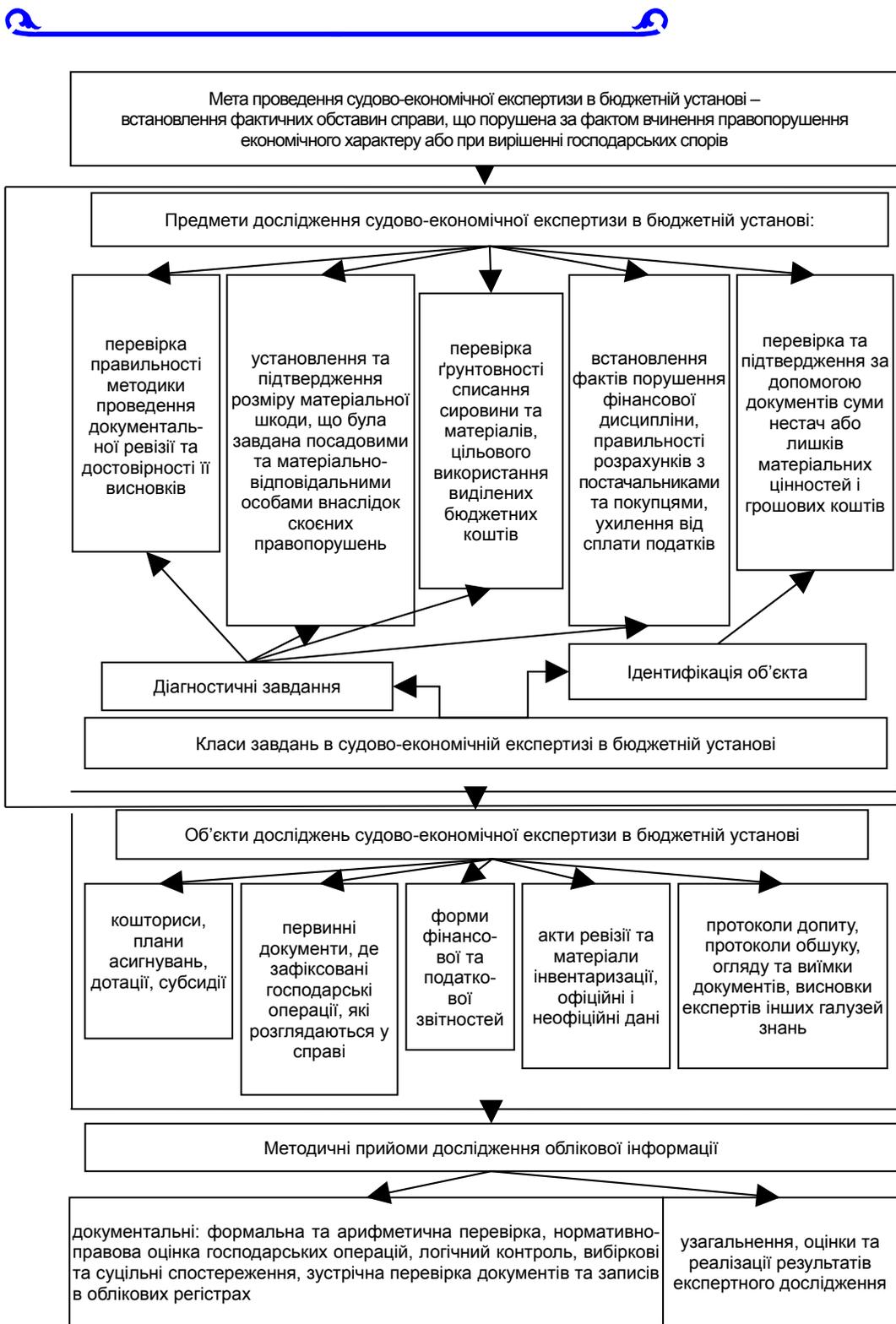


Рис. 2. Елементи організації судово-економічної експертизи в бюджетній установі

Як випливає з рис. 2, при організації судово-економічної експертизи важливим є встановлення чіткої мети її проведення, а також предметів й об'єктів дослідження, оскільки бюджетні установи мають свою специфіку (наприклад загальний і спеціальний фонд, кошториси і т. д.). Для кожного предмета варто встановити свій клас завдань і правильно підібрати прийоми досліджень.

Таким чином, у статті було сформульоване визначення поняття організації судово-економічної експертизи в бюджетній установі та наведено основні елементи такої організації. Подальші дослідження у цьому напрямі слід зосередити на ефективному використанні

спеціальних знань у справах про зловживання з бюджетними коштами, розробці особливого порядку організації судово-економічної експертизи в бюджетних установах і алгоритмів їх здійснення.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Статистика МВС за перше півріччя 2010 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mvs.gov.ua/mvs/control>. 2. Степанюк Р. Л. Особливості організації розслідування злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства / Р. Л. Степанюк // Вісник Національного університету внутрішніх справ. Спецвипуск. – Харків, 2001. – С. 132–136. 3. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 232 с. 4. Великий тлумачний словник сучасної української мови / укл. і гол. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь : ВТФ "Перун", 2007. – 1736 с. 5. Боголепов В. П. О состоянии и задачах развития общей теории организации / В. П. Боголепов // Организация и управление. – М., 1968. – 124 с. 6. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України "Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ" (Методичні рекомендації, п.1.3) від 19.12.2005 р. № 451 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [dkrs.ua](http://dkrs.ua). 7. [http://uk.wikipedia.org/wiki/Бюджетна\\_установа](http://uk.wikipedia.org/wiki/Бюджетна_установа).

УДК 657.92

**Пахомов В. В.**

## **ВІДМІННІСТЬ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ВІД АУДИТУ ТА РЕВІЗІЇ ЗА ВИМОГОЮ ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ**

*Анотація. Розглянуто визначення та узагальнення відмінностей судово-економічної експертизи від аудиту та ревізії за вимогою правоохоронних органів.*

*Аннотация. Рассмотрены определение и обобщение отличий судебно-экономической экспертизы от аудита и ревизии по требованию правоохранительных органов.*

*Annotation. The definition is given and differences of judicial-economic examination from audit and audit on request of law enforcement bodies are generalized.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, аудит, ревізія на вимогу правоохоронних органів.*

З розвитком ринкових відносин в Україні також з'явилась необхідність у більш жорсткому та ретельному контролі фінансової діяльності суб'єктів господарювання, оскільки більшість правопорушень фінансово-економічного законодавства як юридичними, так і фізичними особами знаходять своє відображення у документах бухгалтерського та податкового обліків. Тому для безпеки цієї діяльності використовуються такі види контролю, як судово-економічна експертиза, аудит та ревізія за вимогою правоохоронних органів.

Багато авторів, таких, як: Белуха Н. Т., Понікаров В. Д., Савченко Л. І., Усач Б. Ф., Глібоко В. М., Бушан О. П. та інші, працювали над даною темою, але розглянули її недостатньо повно. Отже, тема ця є актуальною і потребує більш ретельного вивчення.

Метою дослідження є визначення та узагальнення відмінностей судово-економічної експертизи від аудиту та ревізії за вимогою правоохоронних органів.

При написанні статті використовувалися методи аналізу, синтезу, систематизації та узагальнення.

У результаті проведеного дослідження визначено, що аудит, ревізія і судово-економічна експертиза досліджують один предмет – фінансово-господарську діяльність підприємств і підприємців, використовуючи при цьому спільні методичні прийоми і процедури фінансово-господарського контролю. Вони виявляють негативні явища у господарюванні з метою ліквідації їх та неприпустимості в наступні періоди, тобто активно впливають на виявлення причин безгосподарності, порушення законодавства і нормативних актів, які є нормами господарського права, сприяють відшкодуванню заподіяних збитків конкретними особами. Крім того, вони використовують однакові джерела інформації – законодавство і нормативні акти з питань фінансово-господарського контролю, первинну облікову документацію, реєстри бухгалтерського



обліку, баланс і звітність суб'єктів підприємницької діяльності. Разом з тим між аудитом, ревізією і судово-економічною експертизою є суттєві відмінності [1, с. 88, 89; 2].

Істотні відмінності між аудитом, судово-економічною експертизою і ревізією за вимогою правоохоронних органів зумовлені юридичною природою, їх цілями і завданнями, які вони вирішують.

Так, сутність судово-економічної експертизи полягає у дослідженні фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, з метою надання висновку стосовно кола питань, що їх було поставлено органами дізнання, досудового слідства чи суду [3, с. 102]. У той же час аудит – це незалежна перевірка публічної фінансової звітності та іншої інформації аудитором з метою формулювання висновків щодо повноти та адекватності відображення всіх суттєвих аспектів фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта [4]. Що стосується ревізії за вимогою правоохоронних органів, то це спосіб збору доказів органом дізнання і слідчим з використанням спеціальних знань ревізора [2; 5].

Крім того, слід зауважити, що судово-економічну експертизу призначає слідчий або суд (арбітраж), як правило, після проведення ревізії, призначеної за наказом правоохоронних органів, яка виявляє конфліктні ситуації, що стали предметом судового розгляду. Тому судово-економічна експертиза має багато спільного з ревізією. На аудит це положення не поширене законодавством [2; 5].

Відмінні риси судово-економічної експертизи від ревізії, яка проводиться за ініціативою правоохоронних органів як найближчого до судово-економічної експертизи виду контролю, та аудиту, який є незалежним видом контролю, узагальнені автором та наведені в таблиці [1, с. 88-96; 2; 4-7; 8 с. 109-115].

Таблиця

**Відмінності судово-економічної експертизи від аудиту та ревізії, яка проводиться за ініціативою правоохоронних органів**

№ з/п	Критерій порівняння	Судово-економічна експертиза	Аудит	Ревізія, яка проводиться з ініціативи правоохоронних органів
1	2	3	4	5
1	Безпосередня підстава для проведення	Постанова органу дізнання, слідчого або суду	Наказ керівника підприємства, крім деяких випадків обов'язкового аудиту (банки)	Наказ керівника підрозділу державної контрольно-ревізійної служби або керівника вищого (відносно підприємства) органу управління
2	Регламентация порядку призначення та проведення	Кримінально-процесуальним законодавством України, Законом України "Про судову експертизу" та іншими нормативними актами	Законом України "Про аудиторську діяльність" та Міжнародними стандартами аудиту	Бюджетним кодексом та Законом України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні"
3	Сфера застосування	Судово-економічна експертиза – це слідча дія, яку призначають після порушення кримінальної, господарської, громадянської справи	Взагалі аудит проводять з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством	Ревізія, яка проводиться за вимогою правоохоронних органів, – це використання адміністративно-правового інституту з метою розслідування
4	Суб'єкти контролю	Експерт-економіст – процесуальна особа, яка бере участь у попередньому розслідуванні та в судовому процесі, має право бути присутньою під час проведення слідчих дій і ставити допитуваним запитання	Аудитор – це незалежна особа, яка проводить аудит на підприємстві. Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат про право на аудиторську діяльність на території України	Ревізор є учасником попереднього слідства, але він не має ніяких процесуальних прав на стадії кримінального процесу. У суді він може бути допитаний як свідок
5	Порядок використання матеріалів у процесі контролю	Діяльність експерта-економіста обмежена рамками матеріалів, надісланих йому слідчим. Жодних самостійних дій щодо збору і пошуку додаткових матеріалів експерт-економіст проводити не може	Аудитор не має права відшукувати або вимагати матеріали, які йому не надали добровільно, оскільки він діє разом із керівництвом підприємства	Ревізор, крім аналізу отриманих від слідчого матеріалів, може здійснювати самостійні дії щодо пошуку і збору додаткових матеріалів про корисливі зловживання, проведення інвентаризацій, застосування інших методів фактичного контролю

1	2	3	4	5
6	Оформлення результатів контролю	За результатами експертного дослідження експерт-економіст складає висновок, який сам підписує. Висновок експерта-економіста – процесуальний документ, який є самостійним джерелом доказів	Після проведення аудиту аудитор складає аудиторський висновок, який містить висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності	За результатами ревізії ревізор складає акт, який підписує він сам, а також керівник і головний бухгалтер підприємства. Акт затверджується особою, яка призначила ревізію

Аналізуючи дані наведеної таблиці, можна зробити висновок, що судово-економічна експертиза відрізняється від аудиту та ревізії, яка проводиться за вимогою правоохоронних органів, за сутністю, регламентацією, сферою застосування, суб'єктами, порядком використання матеріалів, оформленням результатів і, насамперед, за підставами для проведення.

Отже, кожний вид контролю має свою сферу застосування, суб'єктів, що їх проводять, а також належно затверджену нормативну базу. Незважаючи на те, що і аудит, і судово-економічна експертиза, і ревізія, яка проводиться за вимогою правоохоронних органів, – це форми контролю, вони істотно різняться за багатьма основними характеристиками.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Аудит і судово-бухгалтерська експертиза / Усач Б. Ф. та ін. – Львів : Каменяр, 1998. – 134 с. 2. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 3. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 232 с. 4. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 5. Наказ Міністерства юстиції "Інструкція про призначення та проведення судових експертиз" № 53/5 від 08.10.98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 6. Глібко В. М. Судова бухгалтерія : підручник / В. М. Глібко, О. П. Бушан. – К., 2004. – 73 с. 7. Савченко Л. І. Судово-бухгалтерська експертиза : опорний конспект лекцій / Л. І. Савченко. – К. : КНТЕУ, 2001. – 166 с. 8. Белуха Н. Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н. Т. Белуха. – М. : Дело, 1993. – 269 с.

УДК 657.92

**Ольховська О. М.**

## СУТНІСТЬ ПРЕДМЕТА СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

*Анотація. Проведено теоретичне обґрунтування сутності предмета судово-економічної експертизи.*

*Аннотация. Проведено теоретическое обоснование сущности предмета судебно-экономической экспертизы.*

*Annotation. The theoretical substantiation of essence of a subject of judicial-economic examination is made.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, предмет судово-економічної експертизи, завдання судово-економічної експертизи, бухгалтерський облік, аналіз, економічна злочинність, спеціаліст-економіст, компетенції експерта, органи дізнання, досудове слідство, суд.*

Розвиток ринкових відносин разом з економічною кризою в Україні супроводжується зростанням економічної злочинності. Для ефективної боротьби з нею необхідно залучити висококваліфікованих спеціалістів у галузях економіки і права. Наукою, що поєднує ці сфери, є судово-економічна експертиза, предметом якої є стан і результати господарської діяльності суб'єктів економічних відносин.



Дослідженню сутності предмета судово-економічної експертизи приділяли увагу такі вчені: Л. Алексєєва, В. Арсєнєв, Г. Атанєсян, М. Базась, Л. Белкін, А. Белов, М. Білуха, В. Бондар, Л. Бочкова, Р. Бруханський, Ф. Бутинець, Л. Волинець, В. Гринева, Я. Дячишин, С. Іванов, Л. Ісаєнко, М. Камлик, Ж. Кеворкова, В. Лисиченко, А. Лозовий, Г. Макеєнко, Г. Мумінова-Савіна, Г. Надгорний, В. Отенко, І. Панченко, І. Петрухін, В. Понікаров, Т. Серікова, В. Сопко, Б. Усач, П. Хомин, С. Чаадаєв, В. Шарманська, В. Швець, В. Шевчук, О. Шляхов та ін. Проте в роботах вказаних дослідників та практиків присутня неоднозначність у розумінні сутності предмета судово-економічної експертизи, яка підсилюється відсутністю нормативного закріплення цього терміна. Це й обґрунтовує необхідність систематизації та аналізу підходів до визначення сутності предмета судово-економічної експертизи, що визначає актуальність обраної теми дослідження.

Метою дослідження є визначення сутності предмета судово-економічної експертизи.

Судово-економічна експертиза є процесуальною дією, що полягає в експертному дослідженні документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, яка засвідчують фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, що здійснюється особою, яка має спеціальні знання в галузі економіки, з метою формування та надання висновку стосовно питань, поставлених органами дізнання, досудового та судового слідства [1, с. 75].

Згідно з чинним законодавством, призначення судово-економічної експертизи не є обов'язковим. Її проводять спеціалісти державних спеціалізованих закладів та відомчих служб. Призначають проведення експертизи лише за необхідності, враховуючи специфіку кожної окремої справи та її обставини. Важливим при цьому є розуміння компетенції спеціаліста-економіста, який має проводити судово-економічну експертизу. Усі завдання, які він може вирішувати, виконуючи таку перевірку, по суті визначають її предмет.

В економічній літературі сутність поняття предмета судово-економічної експертизи також трактується неоднозначно. Розглянемо тлумачення предмета судово-економічної експертизи в літературних джерелах (таблиця).

Таблиця

#### Розкриття сутності предмета судово-економічної експертизи в літературних джерелах

№	Визначення сутності предмета судово-економічної експертизи	Джерело
1	Зміст тих питань, які судово-економічна експертиза, вирішує в правоохоронній діяльності	Білуха М. Т. [2]
2	Конкретні поставлені завдання та зміст питань, які вирішує судово-економічна експертиза	Гриньова В. М. [3]
3	Питання, які взагалі входять у компетенцію бухгалтера-експерта	Камлик М. І. [4]
4	Господарські операції та їх достовірність відображення у системі бухгалтерського обліку і звітності, які стали об'єктами розслідування й судового розгляду правоохоронними органами та потребують спеціальних знань експерта-бухгалтера для встановлення істини	Колісник О. П. [5]
5	Інформація про факти, одержані в результаті експертного дослідження об'єкта	Мирський Д. Я., Ростов М. Н. [6]
6	Коло питань, що вирішується при провадженні судово-економічної експертизи	Надгорний Г. М. [6]
7	Конкретні поставлені завдання і зміст питань, які вирішує судово-економічна експертиза	Серікова Т. М., Отенко В. І. [7]
8	Питання, що виникають в органів дізнання, досудового слідства та суду щодо фінансово-господарських операцій, зафіксованих ревізіями та перевірками, вирішення яких потребує спеціальних економічних знань	Понікаров В. Д. [1]
9	Факт, що реально відбувся у минулому, існує у теперішньому часі, а також закономірності, зв'язки і відносини, що обумовлюють даний факт	Селиванов Н. О. [6]
10	Фактичні дані, що досліджуються і встановлюються при розслідуванні і розгляді кримінальної або цивільної справи на основі спеціальних пізнань	Шляхов О. Р. [6]

На основі аналізу табл. 1 можна зробити висновок, що сутність предмета судово-економічної експертизи у розумінні різних авторів має спільні риси й характеризується:

- зв'язком з господарською діяльністю;
- документальним відображенням;
- колом питань, поставлених слідчим (судом) експерту;
- наявністю висновку.

Таким чином, на думку автора, предмет судово-економічної експертизи – це завдання, які ставляться слідчим (судом) спеціалісту-економісту відносно відображених документально господарських операцій суб'єктів господарювання з метою отримання експертного висновку щодо їх законності, достовірності та доцільності.

Необхідно зазначити, що найчастіше судово-економічній експертизі підлягають такі питання:

- перевірка та документальне підтвердження суми нестач або надлишків матеріальних цінностей і грошових коштів;
- встановлення та підтвердження розміру матеріальної шкоди; перевірка ґрунтовності списання сировини та матеріалів, цільового використання виділених коштів;
- встановлення фактів порушення фінансової дисципліни, правильності розрахунків з постачальниками та покупцями, ухилення від уплати податків;
- документальна перевірка чинних правил емісії цінних паперів; установлення фактів фіктивного банкрутства, або випадків приховування банкрутства, перевірка відповідності господарських операцій чинному законодавству;
- установлення правильності документального оформлення господарських операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку;
- установлення умов, що сприяють вчиненню зловживань та протиправних дій посадовими особами і працівниками облікового апарату підприємства;
- перевірка правильності методики проведення документальної ревізії та достовірності її висновків;
- виявлення причин здійснення економічних злочинів і правопорушень та розробка пропозицій, спрямованих на їх запобігання у майбутньому.

Узагальнюючи коло завдань судово-економічної експертизи, на думку автора, доцільно їх систематизувати у такі групи:

- 1) пов'язані з вивченням стану організації та ведення бухгалтерського обліку і контролю;
- 2) спрямовані на виявлення фактів порушення чинного законодавства в цілому та, зокрема, порушень в обліку й організації контролю з боку осіб, проти яких висунуто обвинувачення;
- 3) передбачають визначення розміру збитку, завданого незаконними діями.

Такий розподіл спрощує розуміння сутності предмета судово-економічної експертизи, що є важливим для забезпечення розуміння її необхідності, дотримання вимог її призначення та проведення.

Таким чином, через неоднозначність розуміння сутності предмета судово-економічної експертизи можуть бути порушені компетенції спеціаліста-економіста шляхом постановки йому невідповідних завдань. У зв'язку з цим у роботі узагальнено й проаналізовано підходи щодо визначення сутності предмета судово-економічної експертизи, обґрунтовано завдання, які вона вирішує, проведено систематизацію завдань, що полегшить роботу правоохоронних і судових органів при визначенні необхідності в її проведенні.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 232 с. 2. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник / М. Т. Білуха – К. : Видавнича компанія "Воля", 2004. – 656 с. 3. Гринева В. Н. Судебная бухгалтерия : учебное пособие / В. Н. Гринева. – 3-е изд., доп. и перераб. – Харьков : ООО "Изд-во "ГИТУЛ", 2007 – 468 с. 4. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник / М. І. Камлик. – 5-те вид, доп. та перероб. – К. : Атіка, 2007. – 552 с. 5. Колісник О. П. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи / О. П. Колісник // Фінанси, облік і аудит. – 2009. – № 14. – С. 256–263. 6. Хіжняк Х. В. Судова експертиза в розслідуванні економічних злочинів [Електронний ресурс] / Х. В. Хіжняк. – Режим доступу : [www.rusnauka.com/PRNIT\\_2006-/Pravo/15949.doc.htm](http://www.rusnauka.com/PRNIT_2006-/Pravo/15949.doc.htm). 7. Отенко В. І. Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств : навчальний посібник / В. І. Отенко, В. Д. Понікаров, Т. М. Серікова. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 560 с.

УДК 657.92:331.211

***Потьомкіна М. О.***

## **УЗАГАЛЬНЕННЯ ОБ'ЄКТІВ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З ОПЛАТИ ПРАЦІ**

*Анотація. Проведено узагальнення об'єктів судово-економічної експертизи операцій з оплати праці.*

*Аннотация. Проведено обобщение объектов судебно-экономической экспертизы операций по оплате труда.*

© Потьомкіна М. О., 2011



*Annotation. The generalization of the objects of forensic examination of the economic-related pay is made.*

*Ключові слова: об'єкти судово-економічної експертизи, оплата праці.*

Характерною особливістю динаміки сучасної злочинності в Україні є стійке збільшення в її структурі частки економічних злочинів. До цієї категорії належать, перш за все, злочини, спрямовані на отримання матеріальної вигоди з використанням інструментів господарської діяльності й повноважень щодо контролю за цією діяльністю.

Дослідження у криміналістичних справах показали, що загальний рівень злочинності у країні за останні роки має тенденції до зростання (рис. 1). Значну вагу при цьому набувають правопорушення в операціях щодо нарахування та виплати заробітної плати. Тому для отримання висококваліфікованої думки з приводу правопорушень у цьому секторі економіки для цілей досудового слідства та у судовому провадженні запрошують експерта-економіста.

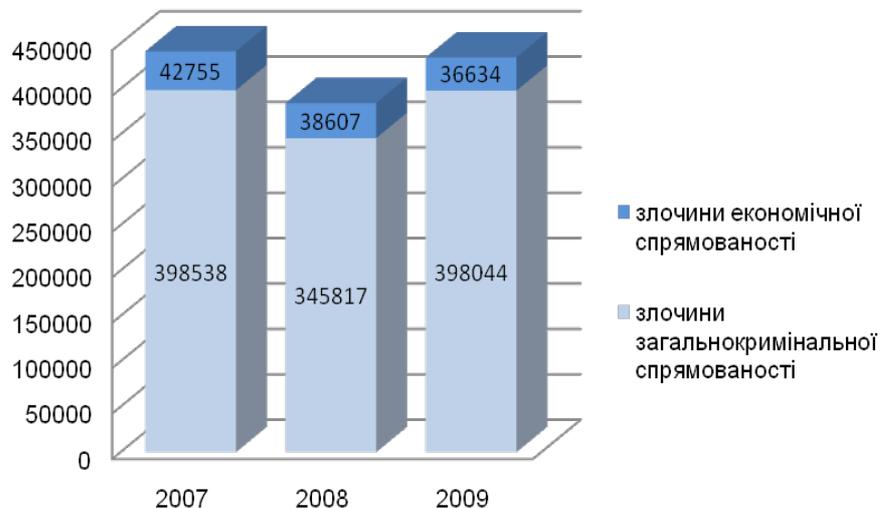


Рис. 1. Загальний рівень злочинності в Україні за 2007 – 2009 рр.  
(розроблено автором на основі даних джерела [4])

Проблемами у сфері судово-економічної експертизи операцій з оплати праці займалися такі провідні вчені, як Білуха М. Т. [1], Головка І. В., Колісник О. П., Костров А. І. [2], Понікаров В. Д. [3], Толкаченко А. А. та ін. Але в їх роботах недостатньо досліджені об'єкти судово-економічної експертизи таких операцій, тому ця тема є актуальною.

Метою даної статті є вивчення й узагальнення об'єктів судово-економічної експертизи операцій з оплати праці. При проведенні дослідження були використані такі методи: аналіз, синтез, узагальнення та систематизація.

У результаті проведених досліджень було визначено, що об'єктами судово-економічної експертизи є відображені у бухгалтерських документах та облікових регістрах господарські операції, які стали предметом розслідування чи розгляду у суді [5, с. 105].

Об'єктами експертного дослідження операцій з оплати праці можуть бути бухгалтерські документи та інші матеріали справи. До інших матеріалів справи відносяться такі документи: акти попередніх ревізій, довідки, протоколи, висновки експертиз та показання учасників судової справи. Однак ці матеріали справи не мають значення для даного дослідження, оскільки вони складаються правоохоронними органами. Тому більш докладно автором розглянуто бухгалтерські документи, у яких знаходять своє відображення операції з оплати праці.

Перелік основних об'єктів, що підлягають розгляду при судово-економічній експертизі операцій з оплати праці, узагальнено автором та наведено на рис. 2.

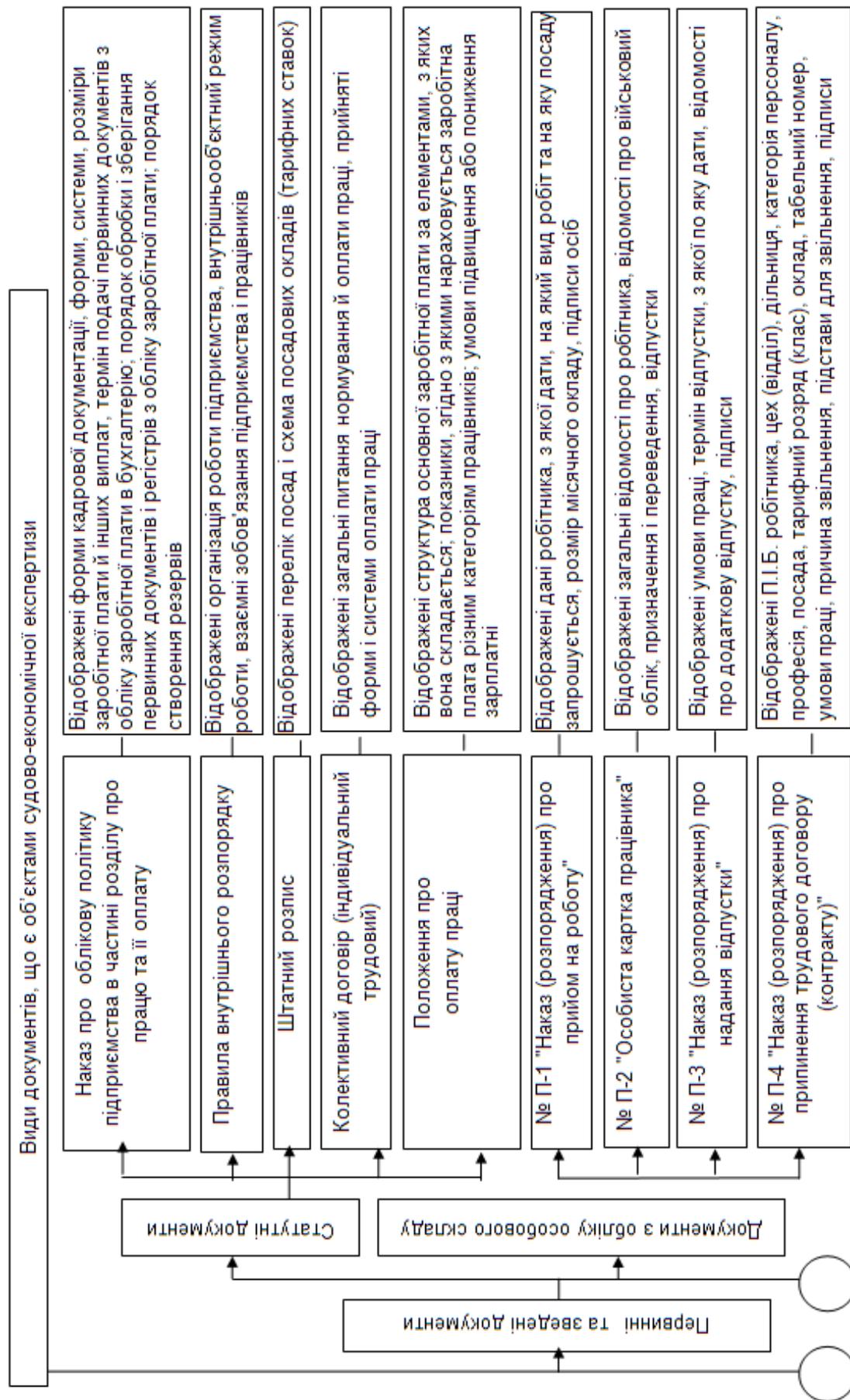
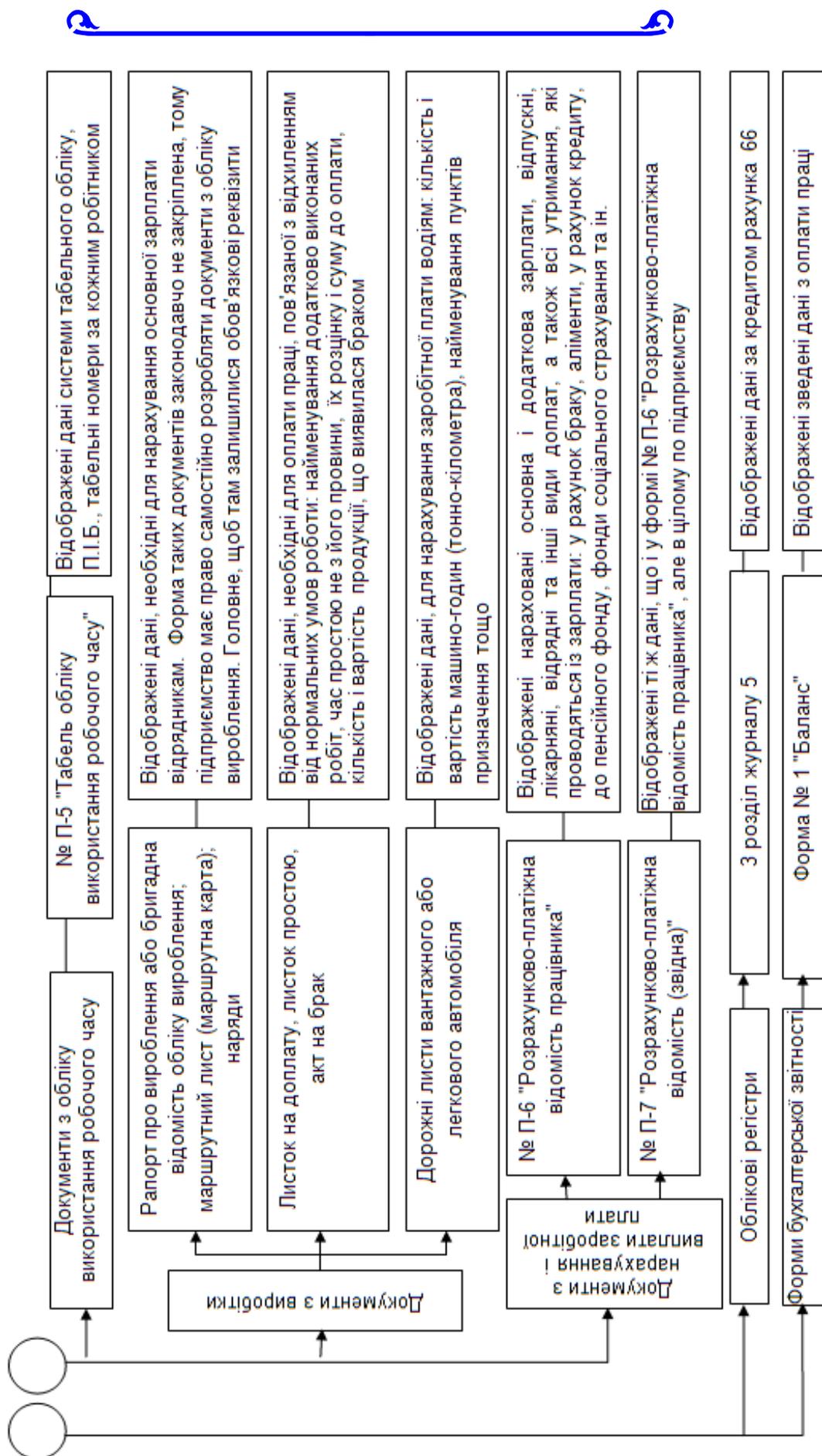


Рис. 2. Перелік об'єктів судово-економічної експертизи операцій з оплати праці



Закінчення РИС. 2

Перевірка документів, вказаних на рис. 2, здійснюється за допомогою таких методів, як формальна, нормативно-правова, арифметична, взаємна, хронологічна перевірки, відновлення кількісно-сумового обліку та контрольне порівняння залишків. Також можуть бути застосовані розрахунково-аналітичні методи та зустрічні перевірки.

Таким чином, для ефективного проведення судово-економічної експертизи операцій, пов'язаних з оплатою праці, експерту-економісту необхідно проаналізувати узагальнені автором об'єкти дослідження.

Варто зауважити, що проведений аналіз не охоплює всі показники, які характеризують об'єкти судово-економічної експертизи у справах, пов'язаних з оплатою праці. Подальші дослідження в цьому напрямі слід зосередити на розробці більш ефективних методів дослідження документів.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник / М. Т. Білуха. – К. : Видавнича компанія "Воля", 2004. – 656 с. 2. Костров А. И. Судебная бухгалтерия : учебно-методический комплекс / А. И. Костров. – Мн. : Изд-во МИУ, 2007. – 240 с. 3. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 232 с. 4. Міністерство внутрішніх справ України. Статистичні дані [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mvs.gov.ua/>. 5. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю : підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 424 с. 6. Закон України "Про оплату праці" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 7. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / за ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ : ВКК "Баланс-Клуб", 2006. – 1024 с.

УДК 657.92:631.11

***Рибалко Н. О.***

## **ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИРОБНИЦТВОМ ТА РЕАЛІЗАЦІЄЮ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

*Анотація. Розглянуто інформаційне забезпечення судово-економічної експертизи операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції.*

*Аннотация. Рассмотрено информационное обеспечение судебно-экономической экспертизы операций, связанных с производством и реализацией сельскохозяйственной продукции.*

*Annotation. The infobase of forensic economic examination of operations associated with the production and marketing of agricultural products is studied.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, операції з виробництва та реалізації продукції, робіт та послуг.*

У даний час важливим елементом судово-економічної експертизи виробництва та реалізації продукції, робіт та послуг є невід'ємність теоретичного (законодавчого) аспекту та практичного, що призводить до щорічних змін у веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності. Це, з одного боку, спрощує обліковий процес, а з іншого – збільшує ймовірність нових злочинів.

Розробкою проблем у цій сфері займалися такі вчені, як Білуха М. Т. [1], Бігар М. І. [2], Мумінова-Савіна Г. Г. [3], Понікаров В. Д. [4], Савченко Л. І. [5] та ін. У роботах зазначених вчених ґрунтовно висвітлені теоретико-методичні проблеми проведення судово-економічної експертизи, а практичні питання експертного дослідження виробництва та реалізації продукції, робіт і послуг носять фрагментарний характер.

Метою даної статті є визначення інформаційного забезпечення судово-економічної експертизи операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції. При проведенні дослідження були використані такі методи, як аналіз, синтез, узагальнення та систематизація.

У результаті проведеного дослідження визначено, що інформаційне забезпечення судово-економічної експертизи охоплює її завдання, об'єкти та нормативно-правову базу [4].



Необхідно зазначити, що порядок обліку виробничих витрат, випуску та реалізації готової продукції залежить від галузевих особливостей, організації та технології виробництва. Цим визначається документальне оформлення операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією готової продукції, систематизацією даних первинного обліку. Особливості діяльності галузі сільського господарства регулюються Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України [6], та визначають методику обліку собівартості, яка полягає в тому, що собівартість зерна, кормів і продукції інших сільськогосподарських культур установлюється лише після збирання врожаю, у кінці року. При цьому оцінка продукції протягом року проводиться за плановою собівартістю, а в кінці року, після складання звітних калькуляцій, коригується до фактичної собівартості.

Автором визначено, що завданням судово-економічної експертизи в дослідженні операцій з виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції є виявлення та усунення порушень на виробництві з метою сприяння випуску високоякісної і конкурентоспроможної продукції, її реалізації на ринку на підставі раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, запобігання втратам, браку, попередження правопорушень, що призводять до збитків на підприємствах. У процесі судово-економічної експертизи встановлюють порушення законодавства відносно сільськогосподарського виробництва, безгосподарність у транспортуванні та зберіганні продукції, які впливають на якість і кількість товарної продукції та її собівартість, визначають розмір збитків та відповідальних за них осіб, розробляють профілактичні заходи щодо запобігання недолікам у сільськогосподарському виробництві.

У той же час об'єктами судово-економічної експертизи під час дослідження операцій з виробництва і реалізації продукції є: дисципліна поставок за обсягами, строками, асортиментом і якістю продукції; витрати на виробництво і реалізацію продукції рослинництва і тваринництва; незавершене виробництво (переважно рослинництва); збереження сільськогосподарської продукції під час виробництва, зберігання і транспортування; первинна документація з обліку у сільськогосподарському виробництві; дані бухгалтерського обліку і звітності; нестача продукції, брак, приписки і розмір завданих збитків, виявлені ревізією, їх обґрунтованість, винні особи тощо.

Характеристики об'єктів експертизи операцій з виробництва і реалізації продукції сільського господарства, які досліджує експерт-економіст, наведені в табл. 1.

Таблиця 1

**Об'єкти експертизи операцій з виробництва і реалізації продукції сільського господарства**

Джерела інформації	Використання інформації у судово-бухгалтерській експертизі
Лист роботи тракториста	При визначенні продуктивності виконаних робіт і нарахування заробітку
Лист роботи комбайнера	Аналіз виконаних робіт та оплати за них
Дорожній лист автомобіля	При перевірці виконання перевезень вантажів
Акт обліку приплоду тварин	При виникненні спірних питань з приплоду
Акт постановки тварин на вирощування та відгодівлю	У випадках нестачі голів на відгодівлі
Акт зважування (переважування) тварин на відгодівлі	Вирішення суперечок відносно збільшення ваги при відгодівлі тварин
Акт на посів зернових культур	Нарахування оплати робітникам при виникненні спірних питань
Накладна на оприбуткування намолоченого зерна	Дослідження врожайності зернових культур
Відомість надою молока	Визначення надходження молока та його використання і реалізації
Договори контрактації сільськогосподарської продукції	При виникненні претензій і порушенні умов договорів контрактації
Регістри бухгалтерського обліку з рахунку 21 "Біологічні активи"	Дослідження операцій з вирощування та відгодівлі тварин
Регістри бухгалтерського обліку з субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"	У разі виникнення нестач, втрат, псування матеріалів сільськогосподарського призначення
Регістри бухгалтерського обліку з рахунку 27 "Продукція сільського господарства"	Дослідження оприбуткування та втрат продукції, визначення відповідальних осіб за нестачу і псування продукції

Слід зауважити, що досліджуючи операції з обліку виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції, експерт-економіст має керуватись нормативними актами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку витрат виробництва, випуску та реалізації продукції у даній галузі. Автором систематизовано перелік нормативно-правової бази, що відображено в табл. 2.

**Нормативно-правова база з обліку операцій виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції**

Джерела інформації	Використання інформації у судово-економічній експертизі
Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"	Дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку і складання звітності суб'єктами господарювання
Господарський кодекс України	При вирішенні конфліктних ситуацій
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Виявлення правопорушень в обліку і розрахунку собівартості сільськогосподарської продукції, обліку витрат на виробництво
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція до його застосування	Дослідження господарських операцій сільськогосподарського виробництва, правомірність їх відображення в обліку і звітності
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене Міністерством фінансів України	Визначення суми нестач, перевитрат, відповідальних за збиток осіб
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене Міністерством фінансів України	При дослідженні обґрунтованості витрат на виробництво сільськогосподарської продукції
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене Міністерством фінансів України	Обчислення доходів від окремих господарських операцій та видів діяльності

Виходячи з наведеного вище матеріалу, можна зробити висновок, що розкриття відповідних економічних злочинів не є можливим без компетентного експерта-бухгалтера, який має значний досвід роботи та докорінно вивчив особливості проведення судово-економічної експертизи виробництва та реалізації продукції, робіт та послуг на підприємствах сільського господарства і можливі зловживання в цій сфері.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

**Література:** 1. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник [Електронний ресурс] / М. Т. Білуха. – К. : Видавнича компанія "Воля", 2004. – 656 с. – Режим доступу : <http://ubooks.com.ua>. 2. Бігар М. І. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник [Електронний ресурс] / М. І. Бігар. – Чернівці, 2009. – Режим доступу : <http://ubooks.com.ua>. 3. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навчально-методичний посібник / Г. Г. Мумінова-Савіна. – К. : КНЕУ, 2004. – 264 с. – Режим доступу : <http://ubooks.com.ua>. 4. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров, С. М. Попова, Л. М. Попова. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 269 с. 5. Савченко Л. І. Судово-бухгалтерська експертиза : опорний конспект лекцій / Л. І. Савченко. – К. : Видавничий центр КНТЕУ, – 2001. – Режим доступу : <http://ubooks.com.ua>. 6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

УДК 33.008.4:347

***Рева Д. С.***

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

*Анотація. Досліджено теоретичні питання і нові методологічні підходи та подано практичні рекомендації щодо вирішення проблем розвитку судово-економічної експертизи через механізм розширення правового поля спеціаліста-бухгалтера.*

*Аннотация. Исследованы теоретические вопросы и новые методологические подходы и предложены практические рекомендации по решению проблем развития судебно-экономической экспертизы через механизм расширения правового поля специалиста-бухгалтера.*

© Рева Д. С., 2011



*Annotation. Theoretical issues and new methodological approaches are studied; practical recommendations on solving the problems of forensic accounting development through the expansion of accountants' legal field are proposed.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, спеціаліст-бухгалтер, економічна злочинність, досудове слідство, облік, аналіз.*

Останнім часом докорінні реформи економічної системи та відповідна еволюція злочинності зумовили актуальність подальшої теоретичної розробки питань призначення і проведення експертиз при розслідуванні злочинів у сфері економіки та шляхів вирішення проблем судово-економічної експертизи.

Розширюється і коло судово-економічних експертиз, до яких належить кілька родів (судово-бухгалтерська, планово-економічна, виробничо-економічна, експертиза ціноутворення, експертиза економіки праці та ін.) та видів (фінансово-кредитна, економічна експертиза банківських операцій, економічна експертиза виробничих ресурсів, економіко-технологічна, економіко-технічна тощо). Слід зауважити, що далеко не всі проблеми щодо цих експертиз нині вирішені. Разом із трансформацією економічної системи в Україні, значними перетвореннями в соціально-економічній і політичній сферах, виникненням нових і зміною існуючих способів вчинення економічних злочинів перед експертизами постають нові проблеми, вирішення яких зумовлюється нагальними потребами сучасності, спрямованими на виявлення й усунення причин та умов, що сприяють удосконаленню цих злочинів та інших правопорушень.

Дослідження цих питань в економічній і спеціальній літературі започатковано, зокрема в окремих наукових і науково-практичних працях Межа Я. В., Сопка В. В., Светлоокої В. Ф., Ісаєнко Л. А. та інших, однак комплексного вирішення проблеми немає.

Фальсифікація бухгалтерського та податкового обліку є одним з основних видів новітньої економічної злочинності. Створена система аудиторського контролю не дає бажаних позитивних результатів у попередженні цих злочинів.

Таким механізмом в експертній діяльності виступає профілактична робота, яка дозволяє виявити типові обставини, що сприяють виникненню злочинів у господарській діяльності, розробити рекомендації щодо їх профілактики, визначити шляхи вдосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку і контролю.

Інший найперспективніший напрям розвитку судово-економічної експертизи, як показує аналіз та узагальнення досліджень експертних висновків, вбачається в широкому застосуванні знань судового експерта-бухгалтера на стадії дізнання, у досудовому слідстві та кримінальному процесі як спеціаліста-бухгалтера [1].

У зв'язку з цим метою дослідження є обґрунтування шляхів вирішення проблем розвитку судово-економічної експертизи та її подальшого вдосконалення. Проблема розглядається у послідовності трьох етапів:

1. Визначення окремих принципів і механізмів економічної злочинності.
2. Окреслення шляхів удосконалення судово-бухгалтерської експертизи через розширення правових функцій експерта-бухгалтера як спеціаліста-бухгалтера.
3. Встановлення ролі судово-бухгалтерської експертизи у профілактичній діяльності щодо упередження фінансових правопорушень [2].

Кримінальну картину утворюють матеріальні сліди злочинних операцій з бухгалтерськими й іншими документами, котрі відображають діяльність підприємства, організації. Тут може бути як інтелектуальне, так і матеріальне підроблення (виготовлення, створення нових фальшивих документів, внесення будь-яких виправлень в існуючі тощо).

Коло суб'єктів злочину обмежене. Як правило – це керівник підприємства і головний бухгалтер.

Треба відзначити, що розібратись у свідомо відпрацьованих системних фінансових правопорушеннях в умовах, коли фальсифікація бухгалтерського обліку стала основою економічного злочину, без використання спеціальних наукових і практичних знань експерта-бухгалтера дуже складно, а часто практично неможливо.

Крім цього, слідчі часто не розуміють співвідношення ревізії та бухгалтерської експертизи як засобів доведення обставин вчинення злочину, а тому не завжди розмежовують судово-бухгалтерську й інші економічні експертизи.

Вказана ситуація значною мірою зумовлена недостатньою теоретичною розробкою проблеми використання спеціальних економічних знань експерта-бухгалтера при розслідуванні економічних злочинів. У зв'язку з цим постає нагальна потреба розширення правових функцій судово-економічної експертизи [3].

Так, ст. 128 КПК України регламентує участь спеціаліста при проведенні слідчих дій. Основна мета залучення спеціаліста – значно розширити практичні можливості слідчого у виявленні, закріпленні та вилученні доказів у справі й надати технічну допомогу в обсязі тих знань, якими він володіє. Однак ця стаття кодексу частково обмежує можливості спеціаліста, оскільки згідно з нею він може надавати пояснення тільки "з приводу спеціальних питань, які виникають при проведенні слідчих дій" [4; 5].

Не передбачається консультативна діяльність спеціаліста (у нашому випадку – спеціаліста-бухгалтера) у період, коли кримінальна справа ще не відкрита, оскільки КПК України визначає лише порядок участі спеціалістів при веденні кримінальних справ.

Тоді як за умови розширення правового поля експертизи із залучення спеціалістів-бухгалтерів на стадіях оперативно-розшукової діяльності і дізнання та до порушення кримінальної справи, боротьба з економічною злочинністю стане значно ефективнішою.

Якість і повнота представлених матеріалів можуть бути забезпечені шляхом дачі органам дізнання і слідства попередніх консультацій з питань, які вимагають спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку.

Ст. 97 КПК України передбачає: якщо питання про порушення кримінальної справи не можна вирішити на підставі наявних даних, проводиться перевірка цих документів у термін не більше 10 днів, за деякими злочинами інколи порушується питання про призначення відомчої ревізії. У такому разі залучення спеціаліста-бухгалтера просто необхідне для встановлення конкретного обсягу досліджень, постановки завдань, виконання необхідних дій при наступному проведенні ревізії контролюючими органами. Крім цього, слідчому часто важко одночасно керувати слідчими діями і правильно, тактично і технічно здійснювати відбір бухгалтерських документів. Висновки спеціаліста можуть допомогти слідчому визначитися в необхідності проведення ревізії, її напрямках та об'єктах [4].

В організації боротьби з економічною злочинністю та підвищенні її ефективності вагому роль може відіграти судово-економічна експертиза через механізм профілактичної діяльності, яка може здійснюватись у спеціальній і не процесуальній формах. У процесі досліджень експертом встановлюється факт правопорушень та одночасно механізм їх здійснення. Визначення обставин, що сприяють здійсненню злочинів при такій формі, є частиною процесуальної діяльності експерта, а пропозиції профілактичного характеру – результатом цієї діяльності.

Упровадження та реалізація пропозицій виступає інструментом із недопущення й усунення фінансових правопорушень.

Отже, необхідність розширення правових функцій експерта-бухгалтера визначається переважно неповноцінністю ревізійного чи аудиторського матеріалу, недостатньою економічною підготовкою працівників органів дізнання та слідства, а також питаннями, пов'язаними з оцінкою правильності здійснення бухгалтерських операцій і наукових методів збору доказів.

Додаткова нормативно-правова регламентація залучення експерта-бухгалтера як спеціаліста-бухгалтера на стадії дізнання та досудового слідства допоможе вчасно визначити:

- чи всі ревізійні дії було проведено;
- чи всі необхідні бухгалтерські документи були досліджені при документальній ревізії, аудиторській або податковій перевірці;
- які бухгалтерські документи і реєстри містять необхідні для слідства дані, які з них слід вилучити і долучити до справи;
- чи правильно кваліфікується злочин (крадіжка, розтрата або халатність).

Виконання вищезазначених умов дасть змогу значно скоротити терміни слідства і суттєво підвищити ефективність організації боротьби з економічною злочинністю. Широке використання профілактичних заходів сприятиме покращенню ефективності роботи щодо встановлення й усунення причин, умов і наслідків, які сприяють здійсненню злочинів.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Закон України "Про судову експертизу", прийнятий Верховною Радою України 25.02.1994 р. // Юридичний вісник України. – 1998. – № 52. 2. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз, затверджена наказом Міністерства юстиції України 08.10.1998 р. № 53/5, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 03.11.1998 р. № 705/3145 // Юридичний вісник України. – 1998. – № 52. 3. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз, затвержені наказом Міністерства юстиції України 08.10.1998 р. № 53/5 // Юридичний вісник України. – 1998. – № 52. 4. Кримінально-процесуальний кодекс України [Електронний ресурс] // Комп'ютерна правова система "Ліга:Закон". – Режим доступу : [www.liga.zakon.net](http://www.liga.zakon.net).

УДК 33.008.4:347

**Самофалова О. В.**

## **ПРОБЛЕМА ДОЦІЛЬНОСТІ ІСНУВАННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ЯК ОКРЕМОЇ ФОРМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

*Анотація. Досліджено проблему доцільності використання судово-економічної експертизи як окремої форми контролю: докази та факти.*

*Аннотация. Исследована проблема существования судебно-экономической экспертизы как отдельной формы контроля: доказательства и факты.*

© Самофалова О. В., 2011

**225**

"Управління розвитком", №2(99) 2011



*Annotation. The necessity of forensic accounting as a separate form of control is studied. Arguments and facts are given.*

*Ключові слова: господарський спір, судово-економічна експертиза, експерт-бухгалтер, експертне дослідження, позасудова бухгалтерська експертиза.*

Відповідно до Конституції України [1], держава взяла на себе зобов'язання підтримувати і гарантувати розвиток ринкових відносин, проголосила рівність усіх форм власності, а також рівні можливості доступу юридичних та фізичних осіб до матеріально-технічних, фінансових, трудових, природних й інших ресурсів. Органи державної влади та управління будують свої відносини із суб'єктами підприємництва, не втручаючись у їхню господарську діяльність, а лише здійснюючи контроль за її проведенням, забезпечуючи таким чином принцип правової захищеності всіх суб'єктів економічних відносин.

Ведення господарської діяльності суб'єктами підприємництва з порушенням норм чинного законодавства, оподаткування діяльності підприємств, нецільове використання бюджетних коштів є найбільш поширеними спірними питаннями, які призводять до виникнення господарських спорів. Під час судового розгляду справ із цих спорів вдаються до проведення процесуальних дій, що полягають у дослідженні кваліфікованими спеціалістами (експертами) речових (фактичних) або документальних доказів з метою встановлення фактичного стану та обставин, які мають істотне значення для правильного вирішення справи, котра перебуває в судовому провадженні і за завданням правоохоронних органів, тобто до проведення експертизи.

Стосовно економічних судових експертиз, то у практиці господарських судів часто виникають проблеми детального дослідження необхідності і дієвості застосування саме судово-економічної експертизи як важливого способу доказу певних обставин (питань правильності ведення бухгалтерського та податкового обліку, здійснюваного підприємством) під час вирішення справ із господарських спорів.

Призначення судово-економічної експертизи повинно бути гарантією повноти, всебічності й об'єктивності дослідження фактичного стану та обставин у справі, яка розглядається в господарському суді. Однак ведеться дискусія щодо доцільності існування цієї інституції як окремої форми контролю, оскільки вона створена на стику кількох галузей науки: бухгалтерського обліку, ревізії, контролю, аудиту, оподаткування та юриспруденції. У зв'язку з цим ставиться під сумнів потреба у використанні окремих експертів-бухгалтерів, оскільки працівники фінансово-контрольних установ за своєю кваліфікацією мають необхідні теоретичні та практичні навички для проведення таких досліджень на належному професійному рівні. Отже, виникає питання, чи не буде робота експерта-бухгалтера дублюванням роботи аудиторів або ревізорів.

Для того щоб відповісти на це запитання, необхідно звернутися до першоджерел [2; 3]. Але при детальному аналізі нормативної бази було виявлено, що й вона не є досконалою. Зрозуміло, що для досвідченого експерта-бухгалтера зміст того чи іншого нормативного документа буде цілком зрозумілим, але тяжким у розумінні для працівника органу внутрішніх справ, який у своїй роботі повинен чітко розмежовувати окремі форми фінансового контролю та вдало користуватися отриманими знаннями.

Багато експертів вважають, що тільки залучення незалежного експерта-бухгалтера, включеного до Реєстру атестованих судових експертів державних підприємницьких структур і громадян, забезпечить об'єктивність, неупередженість і повноту проведення дослідження та надання обґрунтованих висновків за завданнями правоохоронних органів.

Дуже часто судово-економічна експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, якщо ці висновки сумнівні, таке відбувається, коли залучення до дослідження працівників окремих фінансово-контролюючих органів розцінюється як лобювання інтересів однієї зі сторін господарського спору, а це є суттєвим порушенням принципу правової захищеності іншої сторони.

При дослідженні необхідності проведення судово-економічної експертизи постають такі запитання:

1. У яких випадках може бути призначена судово-економічна експертиза?
2. У яких випадках проведення судово-економічної експертизи є необхідним?

Судово-економічна експертиза може бути проведена або за ініціативою однієї зі сторін (позасудова бухгалтерська експертиза), або за призначенням суду, або за ухвалою слідчих органів (судово-бухгалтерська експертиза).

Проведення позасудової бухгалтерської експертизи відбувається, коли відповідний суд виніс ухвалу про призначення експертизи; усі документи, що підлягають дослідженню, добровільно надаються ініціаторами експертизи; експерта попереджено про кримінальну відповідальність за статтями 178, 179 КПК України [4].

Проведення судово-економічної експертизи в більшості випадків пов'язано з порушенням кримінальної справи за фактом спричинення матеріального збитку організації або державі [4].

Таким чином, висвітлено проблеми доцільності існування судово-економічної експертизи як окремої форми контролю, а також розглянуто випадки, коли проведення судово-економічної експертизи є необхідним і/або може здійснюватися за поданням однієї зі сторін господарського спору.

*Рецензент Дікань Л. В.*

**Література:** 1. Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року. – К., 1996. 2. Закон України "Про судову експертизу", прийнятий Верховною Радою України 25.02.1994 р. // Юридичний вісник України. – 1998. – № 52. 3. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз, затверджена наказом Міністерства юстиції України 08.10.1998 р. № 53/5, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 03.11.1998 р. № 705/3145 // Юридичний вісник України. – 1998. – № 52. 4. Кримінально-процесуальний кодекс України [Електронний ресурс] // Комп'ютерна правова система "Ліга:Закон". – Режим доступу : [www.liga.zakon.ua](http://www.liga.zakon.ua). 5. Судові експертизи в Україні : збірник нормативних актів. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – 416 с.

УДК 657.92

**Тіщенко О. В.**

## КЛАСИФІКАЦІЯ МЕТОДІВ І ПРИЙОМІВ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

*Анотація.* Наведено класифікацію методів і прийомів, які використовуються при проведенні судово-економічної експертизи.

*Аннотация.* Представлена классификация методов и приемов, используемых при проведении судебно-экономической экспертизы.

*Annotation.* The classification methods and techniques used in forensic economic expertize are considered.

*Ключові слова:* методи і прийоми судово-економічної експертизи, загальнонаукові методи, власні методи, документальні прийоми, розрахунково-аналітичні, прийоми узагальнення і реалізації результатів.

Перехід до ринкової економіки створив умови, за яких чимало суб'єктів господарювання, а також звичайних громадян, стають учасниками судового розгляду з найрізноманітніших приводів – від адміністративних спорів з контролюючими органами до кримінальних справ про розкрадання і нанесення матеріального збитку. У сучасних умовах господарювання розкриття цих злочинів стає неможливим без знань судово-економічної експертизи, оскільки більшість порушень знаходять своє відображення в документах бухгалтерського обліку. Тому для розслідування цих злочинів необхідний експерт-економіст, ефективність дій якого залежить не тільки від правильної постановки питань слідчим, але й від використання ним правильної методики дослідження об'єктів експертизи.

Дослідженню доцільності використання різних методів і прийомів при проведенні судово-економічної експертизи приділяється велика увага з боку вчених економічного та юридичного профілю. Серед них можна виділити такі, як: Базась М. Ф. [1], Білуха М. Т. [2], Бутинець Ф. Ф. [3], Дмитрієнко Т. М., Камлик М. І., Понікаров В. Д. [4], Федчишина В. В., В. М. Шарманська [5]. Однак в умовах ускладнення фінансово-господарських відносин суб'єктів господарювання ці дослідження набувають подальшої актуальності.

Метою дослідження є побудова класифікації методів і прийомів, використовуваних експертом-економістом у процесі проведення експертного дослідження.

При проведенні дослідження були використані такі методи: аналіз, синтез, узагальнення та систематизація.



У результаті проведеного дослідження визначено, що судово-економічна експертиза використовує різні методи для дослідження свого предмета. Необхідно зазначити, що у загальнонауковому розумінні метод (від грец. *methodos* – спосіб) – це спосіб дослідження, який характеризується сукупністю специфічних принципів, способів і заходів, що визначають шлях встановлення істини [4, с. 110].

Таким чином, на думку автора, метод судово-економічної експертизи – сукупність теоретичних принципів і практичних прийомів, які використовуються експертом-економістом при дослідженні об'єктів судово-економічної експертизи.

У результаті аналізу літературних джерел автором визначено, що вчені-економісти всі прийоми судово-економічної експертизи підрозділяють на дві групи:

загальні прийоми, прийнятні для всіх галузей господарства;  
приватні прийоми, притаманні судово-економічній експертизі.

Так, Базась М. Ф. [1] поділяє методи судово-економічної експертизи на загальнонаукові методи, серед яких виділяє: аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, абстрагування і конкретизацію, системний і функціонально-вартісний аналізи; та специфічні методи: розрахунково-аналітичні, документальні, органолептичні методичні прийоми, методичні прийоми узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертного дослідження.

У свою чергу, Білуха М. Т. [2] виділяє такі методи судово-економічної експертизи, як загальнонаукові методи: аналіз і синтез, індукція та дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування й конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналізи; та специфічні методи, серед яких: документалістика, двоїсті методичні прийоми, органолептичні, калькулювання собівартості продукції та балансове узагальнення даних обліку, дослідно-експертні методичні прийоми, розрахунково-аналітичні методичні прийоми, експертне обґрунтування та реалізація висновків.

На думку Понікарова В. Д. [4], методи судово-економічної експертизи діляться на загальнонаукові методи, серед яких виділяє: аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію; та власні методи: розрахунково-аналітичні методи, документальні прийоми дослідження, способи узагальнення та реалізації результатів експертиз.

У той же час Бутинець Ф. Ф. [3] поділяє методи судово-економічної експертизи на загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, формалізація, опис, порівняння, узагальнення, гіпотеза; та спеціальні методи, які поділяє на дві групи – це розрахунково-аналітичні методи та способи документального контролю.

А Шарманська В. М. [5] виділяє такі методи судово-економічної експертизи, як загальнонаукові методи: аналіз і синтез, індукцію й дедукцію, абстрагування і конкретизацію, системний та функціонально-вартісний аналізи; та спеціальні методи, які поділяє на такі групи: розрахунково-аналітичні методи, документальні, органолептичні прийоми та прийоми узагальнення і реалізації результатів експертиз.

Аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати, що спільним у дослідників є поділ методів судово-економічної експертизи на дві групи: загальнонаукові і власні (специфічні, спеціальні). А суперечливим є склад цих груп.

На думку автора, класифікуючи власні методи та прийоми судово-економічної експертизи, доцільно відокремлювати 3 групи:

- 1) прийом узагальнення і реалізації результатів:  
зведення та групування правопорушень;  
систематизований виклад результатів у висновку експерта;  
призначення повторних або додаткових експертиз;
- 2) документальні прийоми:  
суцільне або вибіркоче спостереження;  
нормативно-правова оцінка;  
логічний контроль;  
зустрічна перевірка;  
формальна й арифметична перевірка;  
хронологічна перевірка.
- 3) розрахунково-аналітичні:  
статистичні розрахунки;  
економіко-математичні методи;  
економічний аналіз.

Вивчаючи класифікацію методів і прийомів судово-економічної експертизи, слід зазначити, що насправді перелік загальнонаукових методів значно ширше, але експерт-економіст при проведенні дослідження може не застосовувати всі загальнонаукові методи, це пов'язано, насамперед, з існуванням меж його компетенції в судовому процесі.

Використання експертом-економістом власних методів дослідження, які лежать в основі загальнонаукових методів судово-економічної експертизи, дозволяє виявити умови і причини правопорушення, розрахувати вплив факторів на певні результати діяльності підприємства. Власні методи передбачають проведення певних розрахунків для відповіді на поставлені перед експертом-економістом питання.

На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що експерту-економісту необхідно розробити ефективну методіку експертного дослідження обставин справи, в яку він повинен включити як загальнонаукові, так і власні методи, для того, щоб дослідження було проведено всебічно і повно. Однак експерт-економіст повинен розуміти, що не існує еталонних методів експертного дослідження, тому при дослідженні справи експерт-економіст повинен використовувати власний досвід у виборі тих методів і прийомів, що дозволить провести експертне дослідження найбільш повно й об'єктивно і сформулювати правильні висновки.

Проведений аналіз не охоплює всіх показників, що характеризують методологію судово-економічної експертизи. Подальші дослідження в цьому напрямі слід зосередити на розробці методології судово-економічної експертизи.

*Наук. керівн. Понікаров В. Д.*

---

**Література:** 1. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посібн. для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2007. – 488 с. 2. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник для студентів вузів / М. Т. Білуха ; ред. Т. В. Микитенко. – К. : Воля, 2004. – 653 с. 3. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит" / за ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП "Рута", 2004. – 460 с. 4. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 232 с. 5. Шарманська В. М. Судова бухгалтерія : навч. посібник / В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, І. В. Головка ; М-во освіти і науки України, Київський нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 454 с.

# Довідка про авторів

Алімова А. Е. – студент РВНЗ “Кримський інженерно-педагогічний університет”  
Амедієва Е. А. – студент РВНЗ “Кримський інженерно-педагогічний університет”  
Амеліна Ю. Ю. – студент ХНЕУ  
Балашова К. М. – студент ХНЕУ  
Барабаш Д. В. – студент ХНЕУ  
Богдан І. О. – студент ХНЕУ  
Бондаренко М. В. – студент ХНЕУ  
Борозенець Д. І. – студент ХНЕУ  
Бунецька І. М. – студент ХНЕУ  
Гладун А. С. – студент ХНЕУ  
Гнатишина Н. І. – студент ХНЕУ  
Головченко А. В. – студент ХНЕУ  
Гречишнікова В. О. – студент ХНЕУ  
Гуляєва Д. О. – студент ХНЕУ  
Журавель А. І. – студент ХНЕУ  
Зав’ялова О. Ю. – студент ХНЕУ  
Задніпровська О. Ю. – студент ХНЕУ  
Ізотова А. Д. – студент ХНЕУ  
Заєць О. М. – студент ХНЕУ  
Ільченко О. О. – студент ХНЕУ  
Калініна О. О. – студент ХНЕУ  
Каплуновська О. В. – студент ХНЕУ  
Карчова Н. В. – студент ХНЕУ  
Кириленко Ю. Б. – студент ДВНЗ “Українська академія банківської справи  
Національного банку України”  
Коптєва А. О. – студент ХНЕУ  
Кулагіна Г. С. – студент ДВНЗ “Українська академія банківської справи  
Національного банку України”  
Кошовець Ю. С. – студент ХНЕУ  
Кухта Г. М. – студент Донецького національного технічного університету  
Кривенко А. І. – студент ХНЕУ  
Липова Ю. А. – студент ХНЕУ  
Лаврунова Н. О. – студент ХНЕУ  
Ліманова С. М. – студент ХНЕУ  
Лисенко В. С. – студент ХНЕУ  
Махоніна К. Д. – студент ХНЕУ  
Олійник О. С. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу  
“Інститут підприємництва “Стратегія”  
Прудська М. О. – студент ХНЕУ  
Мухтарова А. Р. – студент ХНЕУ  
Оніщенко О. А. – студент ХНЕУ  
Мамедова З. А. – студент РВНЗ “Кримський інженерно-педагогічний університет”  
Петрів М. В. – студент ХНЕУ  
Салацька Ю. С. – студент Харківського інституту банківської справи  
Університету банківської справи НБУ  
Остапенко І. І. – студент ХНЕУ  
Сулейманова А. Ш. – студент РВНЗ “Кримський інженерно-педагогічний  
університет”

Сулейманова Е. Р. – студент РВНЗ "Кримський інженерно-педагогічний університет"

Семаков О. О. – студент ХНЕУ

Токарева О. О. – студент ХНЕУ

Трофименко С. О. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу "Інститут підприємництва "Стратегія"

Халченко К. В. – студент ДВНЗ "Українська академія банківської справи"

Черненко В. В. – студент ХНЕУ

Пронін О. І. – студент ХНЕУ

Тузова А. О. – студент ХНЕУ

Чайка О. А. – студент ХНЕУ

Шкунова А. В. – студент ХНЕУ

Алексєєва С. Ю. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу "Інститут підприємництва "Стратегія"

Арабаджі І. К. – студент Донецького національного технічного університету

Бессараб О. О. – студент Донецького національного технічного університету

Борисова Т. І. – студент Донецького національного технічного університету

Вайсеро А. В. – студент Донецького національного технічного університету

Ганнесена В. О. – студент Донецького національного технічного університету

Голосна О. Г. – студент Донецького національного технічного університету

Серафимова К. Г. – студент Донецького національного технічного університету

Голубова А. О. – студент Донецького національного технічного університету

Горбачова Є. В. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу "Інститут підприємництва "Стратегія"

Дудуляк Н. В. – студент Донецького національного технічного університету

Дудуляк С. В. – студент Донецького національного технічного університету

Єрмакова А. О. – студент Донецького національного технічного університету

Жукова О. О. – студент ХНЕУ

Руденко Ю. В. – студент ХНЕУ

Жулій С. В. – студент ХНЕУ

Істоміна М. Ю. – студент ХНЕУ

Зайцева Х. В. – студент Донецького національного технічного університету

Коломоєць В. Г. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу "Інститут підприємництва "Стратегія"

Фурмат О. С. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу "Інститут підприємництва "Стратегія"

Крачковська О. М. – студент Інституту економіки і менеджменту Національного університету "Львівська політехніка"

Лебединець Н. А. – студент ХНЕУ

Мандрикiна О. С. – студент ХНЕУ

Михалик Ю. М. – студент ХНЕУ

Мокляк Д. М. – студент ХНЕУ

Мостова А. О. – студент Донецького національного технічного університету

Остроухова Н. О. – студент Донецького національного технічного університету

Панаско Ю. І. – студент ХНЕУ

Пироженко Ю. О. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу "Інститут підприємництва "Стратегія"

Подольнюк Р. В. – студент ХНЕУ

Попова О. О. – студент Донецького національного технічного університету

Протасова К. В. – студент ХНЕУ

Сікора Д. В. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу "Інститут підприємництва "Стратегія"



Скиба І. С. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу  
"Інститут підприємництва "Стратегія"  
Сотник О. Г. – студент ХНЕУ  
Стещенко Д. В. – студент ХНЕУ  
Тиква Т. О. – студент ХНЕУ  
Стороженко О. О. – студент ХНЕУ  
Шамрай А. Ю. – студент ХНЕУ  
Чередниченко Т. М. – студент ХНЕУ  
Федорова Т. Є. – студент ХНЕУ  
Чекалкіна О. С. – студент ХНЕУ  
Писаренко О. Ю. – студент ХНЕУ  
Чигір'ова О. Ю. – студент Донецького національного технічного університету  
Яртим І. А. – студент ХНЕУ  
Арсенович М. М. – студент ХНЕУ  
Вознюк О. Ю. – студент ХНЕУ  
Дерксен М. Ю. – студент ХНЕУ  
Герасимова О. С. – студент ХНЕУ  
Грицай В. В. – студент ХНЕУ  
Зюзь Я. М. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу  
"Інститут підприємництва "Стратегія"  
Калашніков А. О. – студент ХНЕУ  
Марачевська А. В. – студент ХНЕУ  
Писаревська І. С. – студент ХНЕУ  
Котляр М. В. – студент ХНЕУ  
Пахомов В. В. – студент ХНЕУ  
Ольховська О. М. – студент ХНЕУ  
Потьомкіна М. О. – студент ХНЕУ  
Рибалко Н. О. – студент ХНЕУ  
Рева Д. С. – студент Обласного комунального вищого навчального закладу  
"Інститут підприємництва "Стратегія"  
Самофалова О. В. – студент Обласного комунального вищого навчального  
закладу "Інститут підприємництва "Стратегія"  
Тіщенко О. В. – студент ХНЕУ