

Харківський національний  
економічний університет

# Управління розвитком

*Всеукраїнська науково-практична конференція  
молодих вчених та студентів  
"Актуальні проблеми та перспективи розвитку  
державного фінансового контролю і незалежного аудиту"  
24 – 25 лютого 2010 року*

*Секція 1  
"Державний фінансовий аудит:  
міжнародний досвід та національні особливості"*

*Секція 2  
"Сучасні тенденції розвитку незалежного аудиту"*

*Секція 3  
"Організація контролю розрахунків  
з бюджетом та державними цільовими фондами"*

*Секція 4  
"Напрямки розвитку судово-економічної експертизи"*

*Секція 5  
"Бухгалтерський облік та звітність  
як інформаційна основа фінансового контролю"*

*Збірник наукових робіт*

*№ 2 (78) 2010*

*видається 2 рази на рік*

*Харків · ХНЕУ · 2010*

Засновник і видавець ХНЕУ.

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації КВ № 5948 від 19.03.2002 р.

**Затверджено на засіданні  
вченої ради університету,  
протокол № 4 від 01.02.2009 р.**

**Редакційна колегія**

**Пономаренко В. С.** — докт. екон. наук, професор (головний редактор)  
Афанасьєв М. В. — канд. екон. наук, проф. Левикін В. М. — докт. техн. наук, проф.  
Внукова Н. М. — докт. екон. наук, проф. Мальяревський Ю. Д. — канд. екон. наук, доц.  
Грігорян Г. М. — докт. екон. наук, проф. Назарова Г. В. — докт. екон. наук, проф.  
Гриньова В. М. — докт. екон. наук, проф. Орлов П. А. — докт. екон. наук, проф.  
Дікань Л. В. — канд. екон. наук, проф. Пушкар О. І. — докт. екон. наук, проф.  
Дороніна М. С. — докт. екон. наук, проф. Тридід О. М. — докт. екон. наук, проф.  
Іванов Ю. Б. — докт. екон. наук, проф. Українська Л. О. — докт. екон. наук, проф.  
Кизим М. О. — докт. екон. наук, проф. Хохлов М. П. — докт. екон. наук, проф.  
Клебанова Т. С. — докт. екон. наук, проф. Ястремська О. М. — докт. екон. наук, проф.

**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: **Дуднік О. М.**  
**Голінська О. Г.**  
**Грицай І. М.**  
**Замазій О. Є.**  
**Лященко Т. О.**  
**Муштай Т. О.**  
**Носач О. С.**

Комп'ютерна верстка — **Фоміна К. С.**

**E-mail:** 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 15.02.2010 р.

Формат 84×108 1/16. Панір MultiCore.

Ум.-друк. арк. 17,5. Обл.-вид. арк. 22,05. Тираж 500 прим. Зам. № 97.

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, 2010  
© Видавництво ХНЕУ,  
дизайн, оформлення обкладинки, 2010

# Зміст

Щербаков О. І. Підвищення рівня державного фінансового контролю через проведення аудитів.....	5
---	---

## Секція 1

### “Державний фінансовий аудит: міжнародний досвід та національні особливості”

Миколенко М. С. Шляхи вдосконалення діяльності рахункової палати України.....	8
Зелена Ю. О. Обґрунтування застосування документальних методів державного аудиту	10
Гурькова Ю. С. Теоретичні узагальнення класифікації державного аудиту.....	12
Амеліна Ю. Ю. Шляхи вдосконалення системи фінансового контролю в Україні з урахуванням практичного досвіду Франції.....	14
Якименко Н. А. Перспективи впровадження державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.....	17
Синюгіна Н. В. Економічний зміст фінансового контролю в умовах його реформування	19
Полякова І. М. Теоретичні аспекти аудиту ефективності використання бюджетних коштів...21	
Николаєнко К. І. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю й аудиту і його застосування в практиці України.....	23
Гребеник О. М. Удосконалення механізму перевірки державних закупівель.....	25
Голуб Ю. О. Теоретичні узагальнення принципів державного аудиту.....	28
Ветчинкіна К. О. Проблеми реформування державного фінансового контролю в Україні	30
Білокобильська Л. С. Шляхи вдосконалення методики аудиту ефективності з урахуванням досвіду зарубіжних країн.....	32

## Секція 2

### “Сучасні тенденції розвитку незалежного аудиту”

Черкова К. Ю. Використання аналітичних процедур у процесі аудиту.....	35
Бараннік А. А. Методика проведення аудиту основних засобів підприємства.....	37
Копитова М. С. Основні положення аудиту доходів підприємства.....	39
Лоза С. А. Проблема незалежності в аудиторській діяльності.....	40
Голод В. Л. Здійснення контролю якості аудиторських послуг в Україні.....	42
Данько Ю. Г. Контроль якості аудиторських послуг.....	44
Бурдовіцина А. А. Методика проведення внутрішнього аудиту запасів підприємств.....	46
Можчиць А. І. Меморандум результатів аудиту як шлях підвищення контролю якості аудиторської перевірки.....	48
Мальцева М. М. Аудиторська діяльність в Україні на сучасному етапі.....	51
Ледньова А. О. Аутсорсинг аудиторських послуг як перспективний напрямок підвищення ефективності системи управління підприємством.....	53
Істоміна М. Ю. Запровадження зарубіжного досвіду контролю якості аудиторських послуг в Україні.....	54
Задніпровська О. Ю. Методичні аспекти процесу документування аудиту.....	57
Котляр М. В. Вплив психологічних факторів на рівень аудиторського ризику.....	59
Кириченко І. В. Аудит карткового бізнесу.....	61
Руденко А. О. Контроль якості аудиторських послуг.....	64
Мотайло М. М. Контроль якості аудиторських послуг в Україні.....	66
Яртим І. А. Організація контролю за якістю надання аудиторських послуг: закордонний досвід та надбання України.....	67
Чекалкіна О. С. Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України.....	69
Терен Д. О. Проблеми вдосконалення контролю якості аудиторських послуг в Україні...71	
Репна А. В. Особливості контролю якості аудиторських послуг в Україні.....	74
Жулій С. В. Класифікація шахрайств у контексті аудиторської перевірки.....	76



### Секція 3 "Організація контролю розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами"

<b>Шарапова О. Ю.</b> Удосконалення нормативно-правового забезпечення погашення заборгованості перед пенсійним фондом України.....	78
<b>Дондик І. М.</b> Класифікація фінансового контролю органів державної податкової служби України.....	80
<b>Чередниченко Т. М.</b> Механізм протидії зловживанням і корупційним явищам у сфері державних закупівель.....	81
<b>Замятіна К. В.</b> Податкове планування як складова системи управління підприємством.....	84
<b>Тарусіна К. М.</b> Розробка заходів скорочення податкового боргу відповідно до його статусу.....	86
<b>Кожушко О. В.</b> Захист інтелектуального капіталу промислового підприємства в умовах невизначеності податкового середовища.....	88
<b>Каплунова О. Ю.</b> Оцінка заходів податкових органів щодо погашення податкового боргу.....	90
<b>Дзюба А. М.</b> Оцінка особливостей механізму розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань.....	92

### Секція 4 "Напрямки розвитку судово-економічної експертизи"

<b>Абкелямова Е. К.</b> Теоретико-методичні засади судово-економічної експертизи виконання кошторису.....	95
<b>Капустян О. С.</b> Сутність судово-економічної експертизи в сучасних умовах господарювання.....	97
<b>Ключко І. С.</b> Завдання судово-економічної експертизи на сучасному етапі розвитку економіки.....	99
<b>Кобка С. В.</b> Документальне забезпечення процесу судово-економічної експертизи.....	101
<b>Простова О. М.</b> Оцінка якості та ефективності судово-економічної експертизи.....	103
<b>Спичка В. О.</b> Перспективи розвитку судово-економічної експертизи в сучасних умовах господарювання.....	105

### Секція 5 "Бухгалтерський облік та звітність як інформаційна основа фінансового контролю"

<b>Василюшин С. І.</b> Проблеми бухгалтерського обліку доходів підприємств.....	107
<b>Синиця О. С., Войтех Є. С.</b> Актуальні питання справляння ПДВ в аграрній сфері.....	109
<b>Глуценко В. В.</b> Проблеми контролю оплати праці в Україні.....	111
<b>Лебединець Н. А.</b> Інформаційна основа внутрішнього фінансового контролю на підприємствах.....	113
<b>Рибалко Н. О.</b> Особливості контролю правильності формування собівартості продукції рослинництва.....	116
<b>Осика А. С.</b> Підходи до формування інформаційно-аналітичної бази оцінки економічної безпеки підприємства.....	118
<b>Старик М. В.</b> Особливості обліку виробничих запасів.....	120
<b>Струп А. С.</b> Теоретичні підходи до системи обліку та аналізу розрахунків з оплати праці.....	122
<b>Юрченко В. П.</b> Теоретичні підходи до системи аналізу та управління виробничими запасами підприємства.....	125
<b>Міронова Л. О., Максимова С. В.</b> Обліково-інформаційне забезпечення фінансового аналізу та контролю.....	128
<b>Марачевська А. В.</b> Інформаційне забезпечення контролю фінансового стану підприємства.....	130
<b>Єрмак О. І., Басенко О. В.</b> Амортизація нематеріальних активів.....	132
<b>Черкасов О. О.</b> Проблемні питання обліку витрат в інноваційній діяльності підприємства.....	134

## ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЧЕРЕЗ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТІВ

*Анотація. Розглянуто окремі аспекти здійснення державного аудиту в Україні, виділено ключові напрямки підвищення рівня державного фінансового контролю через проведення аудитів.*

*Аннотация. Рассмотрены отдельные аспекты осуществления государственного аудита в Украине, выделены ключевые направления повышения уровня государственного финансового контроля через проведение аудитов.*

*Annotation. Some aspects of state audit in Ukraine are considered, the key areas of improving public financial management through the audit is highlighted.*

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, державний аудит, операційний аудит.*

Становлення нашої держави як демократичної, високорозвиненої та соціально-орієнтованої країни націлено на створення дієвих фінансово-економічних механізмів за використанням державних ресурсів та ефективністю застосування засобів управління ними. Слід зазначити, що останнім часом в управлінні державними ресурсами поступово відбуваються позитивні зміни, які спричинені прийняттям Бюджетного кодексу України [1] та Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі [2].

Поряд з цим існуюча система контрольних процедур, яка орієнтована на здійснення ревізій після завершення фінансово-господарських операцій, не забезпечує належного усунення виявлених правопорушень, націленості суб'єктів державного фінансового контролю на дотримання принципів ефективності, доцільності та економності управління державними ресурсами.

Саме тому виникла необхідність формування цілісної системи державного фінансового контролю, яка повинна передбачати організацію попереднього і поточного контролю, передувати прийняттю управлінських рішень, забезпечувати ефективність використання державних ресурсів на всіх стадіях бюджетного процесу, попереджати фінансові правопорушення, визначати ризикові операції діяльності підконтрольних об'єктів. Усе це в остаточному підсумку підтверджує своєчасність та актуальність даного дослідження.

Метою даного дослідження є виділення та обґрунтування ключових напрямів підвищення рівня державного фінансового контролю.

Задля досягнення поставленої мети, в межах даного дослідження, вирішено ряд науково-практичних завдань, а саме досліджено законодавчі аспекти здійснення державного аудиту як найбільш перспективної форми державного фінансового контролю; окреслено напрями реалізації державної політики у сфері фінансового контролю за державними ресурсами; вивчено економічний зміст державного аудиту завдяки детальному розгляду його видів; проаналізовано статистичні дані, які підтверджують значимість державного аудиту та його роль у підвищенні рівня державного фінансового контролю.

Перш за все, слід зауважити, що існуюча структура органів виконавчої влади, які уповноважені здійснювати державний фінансовий контроль у розрізі існуючих форм, відповідає потребам сьогодення. При цьому від вибору форми контролю значною мірою залежить його оперативність, економічність та можливість внесення обґрунтованих рекомендацій щодо економії та ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Варто зазначити, що з прийняттям Бюджетного кодексу України (стаття 113) на органи державної контрольно-ревізійної служби покладено повноваження щодо здійснення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів [1].

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу [1] в органах ДКРС з 2004 року запроваджується нова форма державного контролю – державний аудит (далі – аудит), який суттєво відрізняється від ревізії.

Аудит на відміну від ревізії, по-перше, не є формою суто фіскального контролю, бо його основне завдання не зводиться до виявлення фінансових порушень і розкрадань, встановлення винних у цьому осіб та притягнення їх до відповідальності; по-друге, аудит є більш функціональною, ширшою формою контролю, яка включає і ревізійні дії.

Метою аудиту є оцінка достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності: рівня економічності, ефективності і результативності державних заходів; програм та діяльності структур, які перевіряються; попередження та надання обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо об'єк-



тів дослідження. Реалізація державної політики у сфері фінансового контролю за державними ресурсами здійснюється за напрямками, окресленими урядом, і відповідно до порядків, якими визначено механізми проведення аудитів.

Перший напрямок – це контроль за ефективним використанням державних коштів, спрямованих на виконання бюджетних програм, і здійснюється він у вигляді аудиту ефективності. Основними завданнями аудиту ефективності є:

- оцінка виконання результативних показників бюджетних програм;
- оцінка ефективності виконання бюджетних програм;
- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній і якісній реалізації запланованих цілей;
- визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на реалізацію запланованих цілей;
- розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів [3].

Другий напрямок – аудит виконання місцевих бюджетів, який проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Метою цього контрольного заходу є проведення оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету; встановлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету; визначення шляхів удосконалення управління комунальними коштами, майном та іншими активами, зокрема щодо можливості збільшення доходів, місцевого бюджету [4].

З метою наповнення дохідної частини бюджетів місцевого самоврядування та районного бюджетів, ефективного використання фінансових ресурсів, залучення додаткових надходжень до бюджетів через задіяність реальних резервів із завершення аудитів місцевих бюджетів випливають пропозиції для місцевих органів влади.

Органами державної контрольно-ревізійної служби державний фінансовий аудит здійснюється за діяльністю суб'єктів господарювання, що є третім напрямком у сфері контролю за державними ресурсами. Такий аудит полягає в перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримували в період, який перевіряється, кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовували державне чи комунальне майно [5].

За результатами аудиту готуються висновки стосовно оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання виходячи, з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність, та надаються обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення.

Зокрема, привертає увагу той факт, що за результатами державного фінансового контролю, реалізація якого здійснюється у формі аудитів за вищезазначеними напрямками, надаються змістовні пропозиції і рекомендації міністерствам та відомствам, місцевим органам влади, керівництву підприємств, закладів та установ.

Сутність пропозицій спрямована на збільшення надходжень до місцевих бюджетів, підвищення ефективності управління коштами і майном та покращення фінансових результатів діяльності державних і казенних підприємств.

Проте на законодавчому та нормативно-правовому рівнях до теперішнього часу існують прогалини в частині обов'язковості розробки об'єктами аудитів дієвих заходів стосовно впровадження цих пропозицій, з яких поза увагою залишається більшість.

Як наслідок, органи влади та місцевого самоврядування пасивно сприймають надані пропозиції та не переглядають підходи до принципів формування доходів, розраховуючи на те, що виконання делегованих повноважень буде забезпечено трансфертами з державного бюджету. Водночас, через не використання можливих резервів у повному обсязі, фінансування самоврядних повноважень (виконання місцевих програм, капітальні вкладення в благоустрій населених пунктів та галузь житлово-комунального господарства) взагалі залишаються поза увагою місцевих органів влади.

З минулого року органами державної контрольно-ревізійної служби здійснюється державний фінансовий контроль у формі аудиту окремих господарських операції або операційний аудит суб'єктів господарювання за переліком, визначеним урядом.

До переліку включено 43 стратегічні підприємства-монополісти державного сектору економіки, з яких 6 розташовані в Харківському регіоні, а саме: ГПУ [Шебелинкагазвидобування] підприємство ФБУ [Укрбургаз] ГНУ [Харківгазвидобування] Управління магістральних газопроводів [Харківтрансгаз] СГГО [Південна залізниця] Харківське державне авіаційне виробниче підприємство.

Крім того, в межах операційного аудиту, контролю підлягають операції з використання територіальними органами Державного комітету із земельних ресурсів та державними підприємствами, що належать до сфери його управління, у 2009 році коштів Стабілізаційного фонду для здійснення заходів з безоплатних оформлення та видачі громадянам України державних актів на право власності на земельні ділянки.

Основним завданням операційного аудиту є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, ін-

ших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності.

Операційний аудит – поточний контроль спрямований на визначення у процесі фінансово-господарської діяльності ризикових операцій будь-яких дій (подій) зовнішнього і внутрішнього характеру), що негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і виконання завдань, ефективність використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також на можливі резерви підвищення ефективності та поліпшення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта операційного аудиту.

Незважаючи на перші кроки при здійсненні операційного аудиту, попередні результати моніторингу окремих господарських операцій та платіжних перерахувань засвідчили низку ризикових операцій, здійснених суб'єктами господарювання. Зокрема, за червень – грудень 2009 року по підприємствам виявлено 14 ризикових операцій на суму 261 79,79 тис. грн, які в подальшому могли б мати ознаки неефективного або незаконного використання ресурсів, або призвести до інших фінансових порушень [6].

Поряд з цим, за результатами операційного аудиту попереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів та інших фінансових порушень на суму 25 901,64 тис. грн: виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства в сумі 160 270,07 тис. грн [6].

Окрім того, внаслідок прийняття неефективних управлінських рішень і дій виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів у сумі 2 345.31 тис. грн, а також виявлено фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у сумі 169 270,07 тис. грн [6].

Результати операційного аудиту дозволяють констатувати, що протягом 2009 року у процесі фінансово-господарської для підприємств державного сектору економіки притаманними та найпоширенішими ризиковими операціями було:

недотримання вимог законодавства з проведення процедур закупівель товарів, робіт та послуг;

завищення вартості виконаних будівельно-монтажних робіт;

проведення втрат без затвердження фінансового плану, здійснення витрат на лізинг, придбання маркетингових та аудиторських послуг тощо;

придбання матеріально-технічних ресурсів за цінами, значно вищими від ринкових.

На сучасному етапі економічного розвитку ефективність запровадження державного фінансового контролю у формі операційного аудиту (запровадженого особисто Прем'єр-міністром України Тимошенко Юлією Володимирівною) очевидна. Основою цього аудиту є попередження та недопущення розкрадання не лише державних коштів і майна, а й такого надбання українського народу, як суспільні ресурси.

Вищевикладене підтверджує доцільність та ефективність державного аудиту як нової перспективної форми державного фінансового контролю та зумовлює його спроможність виконувати функцію державного фінансового контролю на теренах нашої країни шляхом захисту державного майна, коштів та ресурсів.

Наукова новизна даного дослідження полягає у виділенні та обґрунтуванні ключових напрямів підвищення рівня державного фінансового контролю за допомогою забезпечення впровадження та розвитку державного аудиту як однієї з найперспективніших його форм.

При цьому як напрямок подальших досліджень слід зазначити необхідність розробки механізму взаємодії окремих форм державного фінансового контролю та забезпечення їх нормативно-правового регулювання в Україні.

---

**Література.** 1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 2. 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://www.zakon.rada.gov.ua>. 3. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 4. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджені Наказом Головки КРУ України від 13.03.2007 р. № 50 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 5. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 р. № 361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 6. <http://www.dkrs.gov.ua>.

## Секція 1

# "Державний фінансовий аудит: міжнародний досвід та національні особливості"

**Миколенко М. С.**

УДК 336.144(477)

## ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

*Анотація. Розглянуто проблемні питання функціонування Рахункової палати України та запропоновані заходи щодо удосконалення її діяльності.*

*Аннотация. Рассмотрены проблемные вопросы функционирования Счетной палаты Украины и предложены мероприятия по усовершенствованию ее деятельности.*

*Annotation. The problem of functioning of Clearing House of Ukraine is considered and the measures on its activity improving are offered.*

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, контрольсько-ревізійні заходи, Рахункова палата, Державна контрольсько-ревізійна служба.*

У сучасних умовах важливого значення набуває питання підвищення ефективного використання бюджетних коштів. Це можливо за умови своєчасного здійснення державного фінансового контролю, суб'єктами якого в Україні є Державна контрольсько-ревізійна служба та Рахункова палата. Вищим органом державного фінансового контролю в Україні виступає Рахункова палата, функціонування якої здійснюється з 1997 р. [1]. Діяльність Рахункової палати регламентовано рядом нормативних актів, які в цілому не дають змоги чітко визначити пріоритетні завдання щодо підвищення ефективного використання бюджетних коштів. Тому розробка заходів з удосконалення діяльності Рахункової палати України є актуальним напрямком наукового дослідження.

Значну увагу цьому питанню приділяють як українські, так і зарубіжні вчені. Цій проблематиці присвячено ряд праць та публікацій вітчизняних авторів: О. Грищенко, П. Петренко, М. Крутевича, Л. А. Савченко та ін. Серед праць та публікацій зарубіжних дослідників слід виділити: А. Д. Соменкова, Н. Д. Погосяна та С. О. Шохіна.

Метою даної статті є розробка заходів з удосконалення роботи Рахункової палати України.

В Україні державний фінансовий контроль здійснюється органами державної влади в межах своїх повноважень. Провідним органом державного фінансового контролю є Рахункова палата. Питання про те, чи дійсно рахункова палата є вищим органом фінансового контролю залишається невизначеним. Так, можна прослідкувати невідповідальність Конституції України Закону "Про рахункову палату Верховної Ради України" (далі – Закону) у визначенні призначення Рахункової палати. Якщо Конституція України закріплює за Рахунковою палатою функцію здійснення "контролю за використанням коштів Державного бюджету України" (ст. 98) [2], то частина перша ст. 1 та ст. 3 Закону покладають на Рахункову палату здійснення "вищого" та "державного фінансово-економічного контролю", а ст. 36 Закону встановлює її статус як "вищого незалежного органу фінансово-економічного контролю" [1]. Роз'яснення про становище Рахункової палати в системі органів державної влади було продемонстровано в Рішенні Конституційного Суду України від 23 грудня 1997 р. Отже, на думку Конституційного Суду України, Рахункова палата не є вищим органом фінансового контролю. Але це не означає, що так і має бути, тому однією з найважливіших пропозицій з удосконалення діяльності Рахункової палати є провадження змін у правовому статусі даного органу. Рахункова палата має бути відокремлена від органів державної влади, перевірку яких вона здійснює, і закріпити статус вищого органу фінансового контролю. Тобто діяти самостійно, а не від імені Верховної Ради [3].

Аналізуючи питання про статус Рахункової палати, виявляються недоліки дієвого законодавства. На сьогодні зостається невирішеним питання про невідповідність законодавчої бази, яка потребує значного удосконалення.

Зараз Рахункова палата здійснює свою діяльність у таких напрямках: контрольсько-ревізійному, експертно-аналітичному та інформаційному. Головний акцент у роботі рахункової палати робиться на здійснення контрольсько-ревізійних заходів. Про це свідчить і її структура: з 10 департаментів, які є основними структурними підрозділами Рахункової палати, 9 – займаються контрольсько-ревізійною діяльністю [4]. Так, Рахункова палата приділяє багато уваги у своїй діяльності здійсненню контролю за фінансово-господарською діяльністю органів, що є головним завданням

© Миколенко М. С., 2010



Державної контрольно-ревізійної служби (далі – ДКРС). Необхідно надати Рахунковій палаті повноваження, які б чітко відокремлювали її функції від функцій ДКРС.

Пріоритет має належати аналітичній діяльності Рахункової палати, оскільки аналіз негативних моментів при використанні бюджетних коштів є більш ефективним для прийняття правильних управлінських рішень і недопущення необґрунтованих фінансових збитків державного бюджету в майбутньому. При цьому контрольно-ревізійна діяльність буде виконуватися під час організації аналітичних досліджень.

Головною метою Рахункової палати має стати надання якісних аналітичних матеріалів Верховній Раді, Кабінету Міністрів, Міністерству фінансів з метою інформування про причини проблем, які виникають при використанні бюджетних коштів. Для цього Рахункова палата має приділити головну увагу здійсненню комплексу аналітично-інформаційних заходів, спрямованих на збирання, вивчення, узагальнення та аналіз інформації про стан використання державних коштів на основі проведених контрольно-ревізійних та експертних заходів, розроблювати заходи із запобігання порушення та причини їх уникнення [5].

Уже зараз Рахункова палата України застосовує з удосконалення діяльності досвід розвинутих країн світу, що значно відображається на результатах її діяльності. На цьому не можна зупинятися, і в подальшому в діяльність Рахункової палати необхідно впроваджувати світовий досвід по максимуму. Рахункова палата – найбільш розповсюджений у світі орган вищого фінансового контролю в державі, а як власна назва використовується в Угорщині, Греції, Іспанії, Португалії, Російській Федерації та інших країнах. У США Рахункова палата називається Генеральним звітним управлінням, в Бразилії, Алжирі, Франції, Румунії – рахунковим судом. Тому можливостей з реалізації світового досвіду щодо Рахункової палати більш ніж досить.

Також Рахункова палата має приділити увагу проведенню науково-дослідницьких робіт з питань, що належать до бюджетної сфери, із залученням фахівців та експертів. Важливою є і співпраця з науковими організаціями, установами та вченими з метою отримання і використання науково-обґрунтованих новацій та досліджень у бюджетній сфері для підготовки більш ґрунтовних висновків, рекомендацій, експертних оцінок, пропозицій, методик тощо. Проведення нарад, конференцій та симпозіумів для обговорення найважливіших питань діяльності Рахункової палати також буде позитивним фактором.

Необхідно звернути увагу на те, що теперішнє законодавство свідчить про деяку фінансову обмеженість Рахункової палати України. Так, аналіз ст. 7 Закону показує, що даний орган не наділений правом активно і самостійно вирішувати питання щодо осіб, винних у порушенні законодавства, або принаймні виносити приписи про усунення порушень законодавства в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету. Вищий орган фінансового контролю повинен бути наділений не лише контрольними повноваженнями, але й повноваженнями з усунення недоліків і порушень у використанні Державного бюджету установами та організаціями, які він перевіряє. Рахункова палата не повинна інформувати про порушення законодавства чи порушувати клопотання перед певними органами про притягнення до відповідальності. Вона повинна самостійно приймати відповідні рішення [6].

Велике значення в розвитку Рахункової палати має вступ України у Європейський Союз. Це буде сприяти застосуванню світових стандартів аудиту, європейських методів проведення зовнішнього аудиту для того, щоб із звітів, наданих у парламент країни і Європейського Союзу, можна було отримати чітке і прозоре уявлення про те, як у країні використовуються державні кошти.

Вище наведені основні умови існування Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю. Але для кожного органу, якою б досконалою не була його побудова, важлива реалізація кінцевих результатів його діяльності. Необхідно переглянути сьогоднішній механізм реалізації її актів, які направляються парламенту, Кабінету Міністрів, Міністерству фінансів. У Законі немає визначення, яким саме актом має здійснюватися повідомлення про виявлення в процесі перевірок і ревізій привласнення грошових або матеріальних ресурсів, а також виявлення фактів корупції та інших зловживань. Тому це питання зостається невирішеним та підлягає подальшому розгляду.

Отже, можна запропонувати такі шляхи удосконалення діяльності Рахункової палати України: по-перше, провадження змін у правовому статусі Рахункової палати; по-друге, удосконалення законодавчої бази; по-третє, надання пріоритету аналітичній діяльності Рахункової палати; по-четверте, використання світового досвіду і по-п'яте, надання Рахунковій палаті повноважень зі здійснення карних заходів щодо установ і організацій, які вона перевіряє при виявленні порушень.

Слід зазначити, що вирішити нові проблеми подальшого розвитку Рахункової палати неможливо без їх наукового аналізу, розробки відповідних процедур і методів праці, перебудови системи координації контролю, перерозгляду кадрової політики, особливо зі змінами законодавства, яке регламентує функції, повноваження, ступінь самостійності та інші аспекти діяльності Рахункової палати України.

---

**Література:** 1. Закон України "Про Рахункову палату" від 26.01.93 р. № 2939 (зі змінами та доповненнями) // Ліга:еліт. Закон Соруایت: АЦ "Ліга"-2007. 2. Конституція України. – К. : Вища школа, 1996. – 36 с. 3. Гриценко О. До питання про статус Рахункової палати / О. Гриценко // Право України. – 2004. – № 7 – С. 121–125. 4. Петренко П. Счетная палата Украины: новые вызовы и проблемы государственного финансового контроля / П. Петренко // Голос України. – 2008. – № 50. – С. 11. 5. Гриценко О. Сутність і призначення Рахункової палати: проблемні питання / О. Гриценко // Право України. – 2004. – № 10. – С. 106–110. 6. Нечай А. А. Динамика финансовых отношений и новый подход к категориям финансового права / А. А. Нечай // Государство и право. – 2000. – № 12. – С. 33–38.

## ОБҐРУНТУВАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ МЕТОДІВ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

*Анотація.* Обґрунтовано застосування документальних методів державного аудиту шляхом розширення існуючої класифікації методів.

*Аннотация.* Обосновано применение документальных методов государственного аудита путём расширения существующей классификации методов.

*Annotation.* The using of documentary methods of public audit by means of extending classification methods are substantiated.

*Ключові слова:* метод державного аудиту, методика державного аудиту, дослідження документів, камеральна перевірка, нормативно-правове регулювання, формальна перевірка документів, зустрічна перевірка, хронологічна перевірка документів.

Організація державного аудиту на сьогодні ускладнена невизначеністю процедури та відсутністю обґрунтування методів здійснення такої форми контролю. Звісно, існує певний механізм проведення державного аудиту із застосуванням цілого ряду методів, навіть існує затверджена Методика проведення державного аудиту, але вона містить лише інформацію щодо методів проведення аудиту. Варто зазначити, що державний аудит як специфічна форма контролю використовує єдині спільні методи та методичні прийоми з іншими формами контролю.

Звісно, підходи до визначення методів державного аудиту у дослідників різні, зокрема, широку характеристику методів надає В. Я. Савченко, поділяючи їх на загальнонаукові та власні методичні прийоми [1]. Особливу зацікавленість викликають саме власні методичні прийоми державного аудиту як специфічної форми контролю, а саме документальні методи. Адже, здійснюючи аудит виконання бюджету, аудитор вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, зокрема [2]: аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету; аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів, у тому числі державного фінансового аудиту виконання програм, що фінансуються з досліджуваного бюджету; аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності; інтерв'ювання, анкетування; одержання інформації від юридичних осіб.

Отже, більшість прийомів та процедур проведення державного аудиту пов'язані з аналізом документів, тобто з документальними методичними прийомами. Саме цим зумовлена необхідність розширення існуючих документальних методів державного аудиту і обґрунтування їх застосування та обґрунтована актуальність даної теми дослідження, що в цілому й визначає актуальність теми дослідження.

Метою дослідження є визначення та обґрунтування застосування документальних методів державного аудиту шляхом доповнення і розширення існуючої загальної класифікації методів державного аудиту, у першу чергу за рахунок документальних методів. Досягнення мети дослідження досягається шляхом реалізації завдань: обґрунтування застосування документальних методів до здійснення державного аудиту; визначення підвищення ефективності здійснення державного аудиту у результаті широкого застосування документальних методів.

До документальних методів державного аудиту належать інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання [3].

Дослідження документів — прийоми документального контролю достовірності, доцільності, ефективності господарських операцій, відповідності їх законодавчим та нормативно-правовим актам, що регулюють процес розширеного суспільного виробництва [3].

Камеральні перевірки — прийом документального контролю проектно-кошторисної документації з капітальних вкладень, а також документів на виконання будівельно-монтажних робіт, які подають установі банку, що здійснює контроль за фінансуванням капітальних вкладень із державного бюджету.

Нормативно-правове регулювання — система прийомів, що використовуються у державному аудиті для виявлення порушень нормативних і правових актів у процесі господарських і фінансових операцій.

Для підвищення ефективності проведення державного аудиту, його оперативності та результативності пропонується більш щільно розглянути наявні документальні методи перевірки, роз-

ширивши та більш деталізуючи їх. Так, метод дослідження документів можливо розглядати більш детально, тобто як формальну перевірку документів, арифметичну перевірку, взаємний контроль документів, зустрічну та хронологічну перевірку. Усі ці методи мають свої переваги і недоліки у застосуванні залежно від обставин, у яких їх застосовано, предмета аудиту, умов його проведення та від наявних документів.

Формальна перевірка документів є різновидом перевірки окремого документа, під час якої визначається повнота і правильність заповнення реквізитів, які характеризують кількісну та якісну сторону господарської операції. Крім того, перевіряється наявність незастережних виправлень, коректувань та дописувань тексту, достовірність підписів відповідних посадових та матеріально-відповідальних осіб. До перевірки окремого документа також належить і арифметична перевірка даних документів. Під час неї встановлюється правильність підсумкових показників як по горизонталі, так і по вертикалі. Перевага такої перевірки у тому, що вона дає можливість виявити зловживання, приховані неправильними арифметичними діями. Отже, застосування методу дослідження окремого документа дає можливість аудитору виявити підроблені документи, які є ознакою таких злочинів, як розкрадання майна підприємства і службова підробка.

До методів дослідження кількох документів належать зустрічна перевірка документів і метод взаємного контролю [1]. Метод взаємного контролю полягає в зіставленні облікових даних, що містяться у різних взаємопов'язаних документах, в яких прямо або опосередковано відображається господарська операція. Використовуючи цей метод на практиці, необхідно мати на увазі, що він допомагає не тільки виявити ознаки порушень і зловживань, а й підтвердити чи спростувати ознаку порушень. Більш того, за його допомогою можна встановити коло осіб, що брали участь у зловживаннях чи причетні до цього, або, навпаки, спростувати версію про співучасть у протиправних діях окремих працівників.

Метод зустрічної перевірки полягає у зіставленні різних примірників документа з метою встановлення їх тотожності [1]. Ефективність застосування цього методу обмежена ситуаціями, коли всі примірники документа є в наявності на підприємстві, але у змісті даних цих примірників встановлені певні протиріччя або коли на одному підприємстві чи організації примірники документа збережені, а в іншому, пов'язаному з ним підприємстві, відсутні з яких-небудь причин. Отже, зустрічна перевірка може бути використана лише при визначенні достовірності тих господарських операцій, які оформлені документами, що складаються в кількох примірниках.

Хронологічна перевірка полягає у перевірці документів у такому порядку, в якому їх було згруповано при бухгалтерській обробці і зброшуровано у папки за звітними періодами.

З огляду на специфіку застосування окремих документальних методів державного аудиту, важливо враховувати їх особливості безпосередньо при виборі та застосуванні тих чи інших методичних прийомів. Адже ті методи, які використовуються під час проведення однієї перевірки можуть бути зовсім неприйнятні для іншої.

Таким чином, ефективність проведення державного аудиту залежить не тільки від досвіду та компетентності державного аудитора, а й від методів перевірки, які він застосовував. Документальні методи державного аудиту відіграють важливу роль на етапі підготовки, проведення та узагальнення результатів аудиту. Саме тому, чим більш обґрунтована та різноманітна існуюча методологія державного аудиту, тим більша ефективність самої перевірки, і, як наслідок, більш достовірний висновок державного аудитора.

Тож доцільним є застосування державним аудитором у ході проведення аудиторських досліджень широкого кола документальних методів перевірки, а саме: камеральної перевірки, нормативно-правового регулювання, формальної перевірки, зустрічної перевірки, хронологічної перевірки тощо. Варто зазначити, що застосування документальних методів повинно відбуватись як окремо, так і у комплексі, що дасть змогу більш ґрунтовно та повно сформулювати думку аудитора щодо ефективності використання бюджетних коштів. Як напрямок подальших досліджень слід виділити доцільність розширення класифікації документальних методів державного аудиту та побудування моделі їх застосування в аудиторському процесі.

---

**Література:** 1. Державний фінансовий контроль : навч. метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / В. Я. Савченко, Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий. – К. : КНЕУ, 2003 – 408 с. 2. Методичні рекомендації щодо організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів затверджені Наказом Головкин України від 13.03.2007 р. № 50 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua). 3. Зайцев В. Методологічні засади ФГК на державних підприємствах України / В. В. Зайцев // Вісник Національної академії державного управління при Президенті України. – 2006. – № 2. – С. 172–184. 4. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.93 р. № 2939–ХІІ (зі змінами та доповненнями) // Ліга : еліт. – 2007. 5. Методичні рекомендації відносно проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджені Наказом Головкин України від 19.12.2005 р. № 451 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua). 6. Каклик М. І. Судова бухгалтерія / М. І. Каклик. – К. : Атіка, 2007. – 552 с.

## ТЕОРЕТИЧНІ УЗАГАЛЬНЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

*Анотация. Здійснено теоретичні узагальнення класифікації державного аудиту шляхом критичного аналізу основних підходів щодо його класифікації.*

*Аннотация. Осуществлены теоретические обобщения классификации государственного аудита путем критического анализа основных подходов.*

*Annotation. The theoretical generalization of the classification of state audit is done by the critical analysis of the main approaches to its classification.*

*Ключові слова: класифікація державного аудиту, аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, аудит ефективності діяльності.*

Ефективність проведення державного аудиту значною мірою залежить від правильності визначення цілей аудиту, що досягається шляхом виділення його різновидів. Різноманітність підходів щодо класифікації державного аудиту за різними критеріями викликає деякі труднощі під час його практичного здійснення, тому особливої актуальності набуває необхідність їх узагальнення. Дослідження даного питання знайшло своє відображення в роботах Л. В. Дікань, І. І. Пилипенко, Ю. О. Голуб, Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанюка, Н. І. Рубан [1 – 4].

Метою даного дослідження є уточнення класифікації державного аудиту шляхом розгляду теоретичних підходів різних авторів та здійснення їх критичного аналізу.

Підходи щодо класифікації державного аудиту наведені в таблиці. Вони передбачають виділення видів фінансового аудиту відповідності (правильності) відносно сфери охоплення суб'єктів господарювання. Разом із тим класифікація державного аудиту, наведена в Стандартах INTOSAI, передбачає виділення фінансового аудиту відповідності (правильності) стосовно направленості такого аудиту (тобто досягнення якої мети передбачає здійснення того чи іншого різновиду аудиту відповідності). У зв'язку із різнонаправленістю виділених видів аудиту для кожного із них необхідна своя інформація, що стосується тих чи інших сторін діяльності установи, тому можна вважати, що і предмет перевірки для кожного різновиду буде власний. Таким чином, виникає необхідність класифікації фінансово-господарського аудиту за предметом.

Таблиця

Теоретичні погляди щодо класифікації державного аудиту

№ з/п	Автор, джерело	Стандарти INTOSAI [5]	Пилипенко І. І. [3]	Дікань Л. В. [2]	Голуб Ю. О. [4]	Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан [1]
1	Фінансовий аудит відповідності (правильності)	+		+	+	
	Фінансовий аудит					+
1.1	Аудит фінансової звітності			+		
1.2	Аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ		+		+	
1.3	Аудит відповідності			+		
1.4	Аудит систем внутрішнього контролю		+			
1.5	Аудит діяльності державних підприємств		+		+	
1.6	Аудит фінансових систем та операцій			+		
1.7	Підтвердження змісту та порядку подання фінансової звітності державними відомствами			+		
1.8	Аудит достовірності показників бюджетної програми					+
1.9	Аудит правомірності та доцільності адміністративних рішень, що приймаються об'єктом перевірки			+		
1.10	Аналіз звітності з будь-яких питань, що стосуються аудиту або є його наслідком і підлягають висвітленню			+		
2	Аудит ефективності діяльності	+		+	+	
2.1	Аудит ефективності					+
2.2	Аудит економічності			+		+
2.3	Аудит результативності	+		+		+
2.4	Аудит ефективності виконання бюджетних програм		+		+	
2.5	Аудит ефективності виконання Державного (місцевих) бюджету				+	

© Гурькова Ю. С., 2010

Співставлення класифікації державного фінансового аудиту, яка запропонована розглянутими авторами, дозволяє зробити висновок, що в першу чергу класифікація здійснена як за суб'єктами господарювання, які підлягають під проведення аудиту, так і за направленістю аудиту (за предметом). Ця класифікація передбачає виділення окремо перевірки фінансової звітності і окремо її аналізу. Таким чином, можна зробити висновок, що аудит фінансової звітності, який виділений класифікацією Стандартів INTOSAI як складова фінансового аудиту відповідності (правильності), має містити в собі як перевірку правильності фінансової звітності, так і її аналіз. Тому при здійсненні класифікації аудиту фінансово-господарської діяльності за направленістю (предметом) доцільним є виділення аудиту фінансової звітності.

Разом з тим, проведення фінансово-господарського аудиту, виходячи із законодавчо закріпленого визначення, направлене на перевірку функціонування системи внутрішнього контролю та фінансових систем, здійснення операцій з метою оцінки їх відповідності законодавству, у зв'язку з чим можна виділити аудит фінансових систем та внутрішнього контролю.

Варто зазначити, що здійснення класифікації державного аудиту доцільно проводити з виділенням макро- та мікрорівнів. Наприклад, виділення видів фінансово-господарського аудиту за суб'єктами господарювання доцільно здійснювати на макрорівні, який охоплює сукупність бюджетних установ та державних підприємств. Класифікація аудиту фінансово-господарської діяльності за направленістю здійснюється на рівні кожної окремої установи чи державного підприємства (на мікрорівні). Таким чином, запропонована класифікація державного аудиту наведена на рисунку.

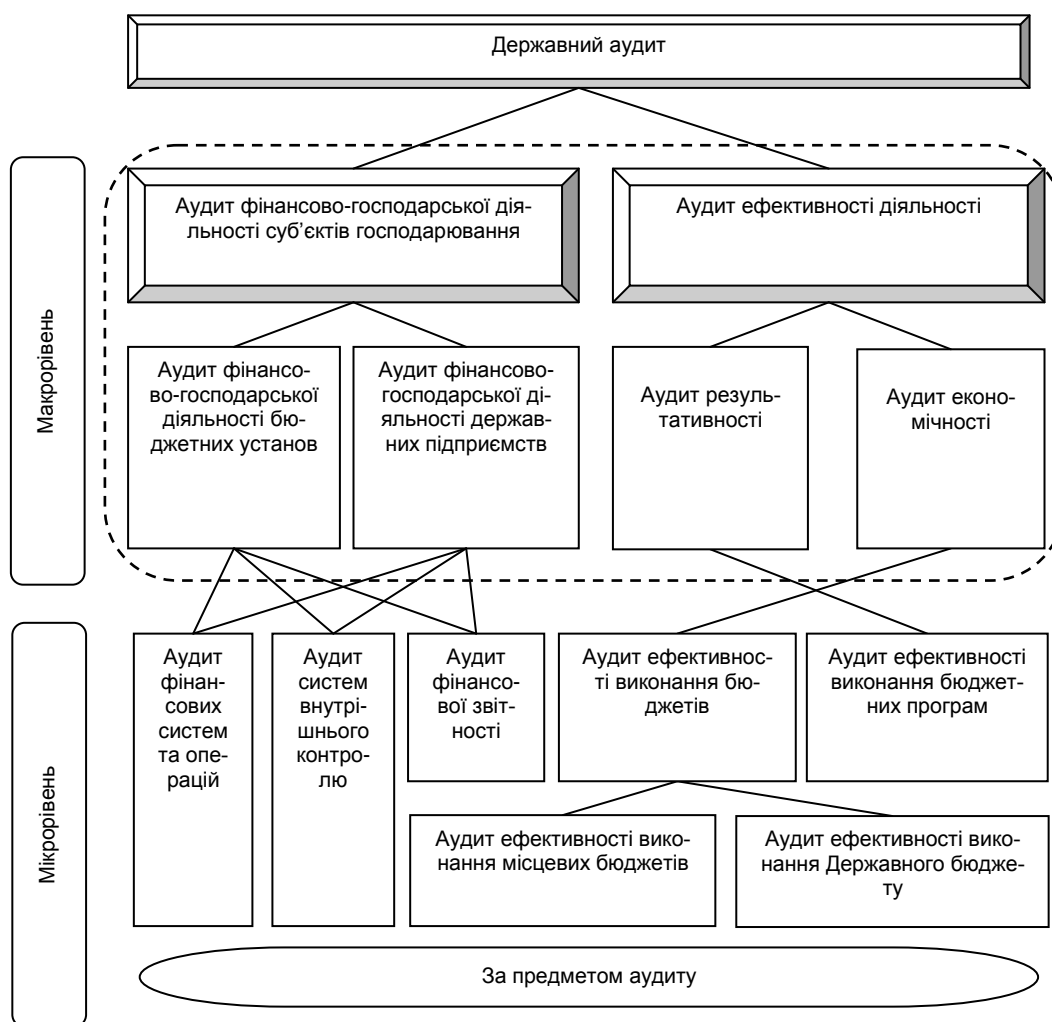


Рис. Класифікація державного аудиту



Отже, можна зробити висновок, що з метою підвищення ефективності державного аудиту особливого значення набуває розгляд та узагальнення основних підходів до його класифікації, оскільки здійснення державного аудиту є важливим інструментом недопущення порушень у сфері фінансів, господарської діяльності установ, а також є способом збереження державного майна.

**Література:** 1. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан та ін. – К. : НДФІ, 2004. – 320 с. 2. 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. (Укр. мов.). 3. Пилипенко І. І. Аудит у середовищі громадянського суспільства та держави // Статистика України. – 2008. – № 1. – С. 9–16. 4. Роздавальний матеріал з навчальної дисципліни "Державний аудит" для студентів спеціальності "Облік і аудит" денної форми навчання / укл. Ю. О. Голуб. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 48 с. 5. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TASIS "Аудит державних фінансів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>. 6. [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua).

**Амеліна Ю. Ю.**

УДК 657.62(477+44)

## ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ ПРАКТИЧНОГО ДОСВІДУ ФРАНЦІЇ

*Анотація. Проаналізовано функції органів та систему фінансового контролю в Україні та Франції, а також запропоновано шляхи його вдосконалення в нашій країні.*

*Аннотация. Проанализированы функции органов и система финансового контроля Украины и Франции, а также предложены пути его усовершенствования в нашей стране.*

*Annotation. The functions of financial bodies and financial control system are analysed in Ukraine and France, and also the ways of its perfection in our country are offered.*

*Ключові слова: фінансовий контроль, система фінансового контролю, органи державного фінансового контролю.*

На сучасному етапі суспільного та економічного розвитку України досить важливе значення має фінансовий контроль з боку держави, оскільки він включає контроль за дотриманням фінансово-економічного законодавства у процесі формування і використання грошових фондів, оцінку ефективності фінансово-господарських операцій і доцільність здійснених видатків. Так як на сьогоднішній день контрольні дії раціонального використання бюджетних коштів, що застосовуються у державному секторі нашої країни мають низьку результативність та недостатньо ефективні, – це зумовлює потребу вдосконалення системи фінансового контролю в Україні на основі вивчення досвіду його впровадження в зарубіжних державах.

Проблема покращення вітчизняного контролю та бухгалтерського обліку у державному секторі стала предметом дослідження багатьох вчених: М. Бариніна [1], І. Басанцова [2], М. Білухи [3], Є. Калюги [4], К. Рудого [5], Н. Стоянова, С. Чорнуцького [6], В. Шутова [7] та інших.

Метою даної роботи є вивчення досвіду побудови системи фінансового контролю у Франції для розробки шляхів її вдосконалення в Україні.

За своєю економічною сутністю фінансовий контроль – це комплекс заходів, що вживаються законодавчими і виконавчими органами влади всіх рівнів, а також спеціально створеними установами для забезпечення законності та ефективності формування, володіння та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян [3].

У більшості розвинутих країн світу, у тому числі й у країнах Європейського Союзу, фінансовому контролю приділяється велика увага, оскільки він є запорукою достовірного і своєчасного відображення операцій бухгалтерського обліку фінансово-господарськими суб'єктами. Цікавою є побудова системи фінансового контролю Франції, адже вона є досконалішою та ефективнішою від системи контролю нашої країни.

© Амеліна Ю. Ю., 2010

Загальновідомо, що інформаційною основою фінансового контролю є бухгалтерський облік, досконала система організації якого дає змогу ефективно контролювати діяльність фінансово-господарських суб'єктів. До Органічного закону облік виконання бюджету здійснювався, як і в Україні, за касовим методом, інших видів бухгалтерського обліку у бюджетній сфері Франції не використовували.

Сьогодні ж запроваджується ведення бюджетними організаціями Франції бухгалтерського обліку за методом нарахування і складання ними повноцінного звіту-балансу, який включає активи, власний капітал та зобов'язання. Ведення такого обліку супроводжується певними труднощами, оскільки відсутня методика оцінки активів, зарахування їх до складу основних засобів, нарахування зносу, що призвело до невідображення їх справедливої вартості у бухгалтерському обліку [5].

До системи фінансового контролю Франції входять різноманітні спеціалізовані підрозділи, інспекції, управління, які організують та здійснюють контроль. В Україні ж, окрім Рахункової палати і Державної контрольно-ревізійної служби, які є спеціальними органами фінансового контролю, всі інші виконують контрольні функції паралельно з іншими покладеними на них завданнями. Така практика підтверджує відсутність єдиної злагодженої системи фінансового контролю.

На рисунку наведено органи, що здійснюють фінансовий контроль в Україні та Франції, а також функції, покладені на них.

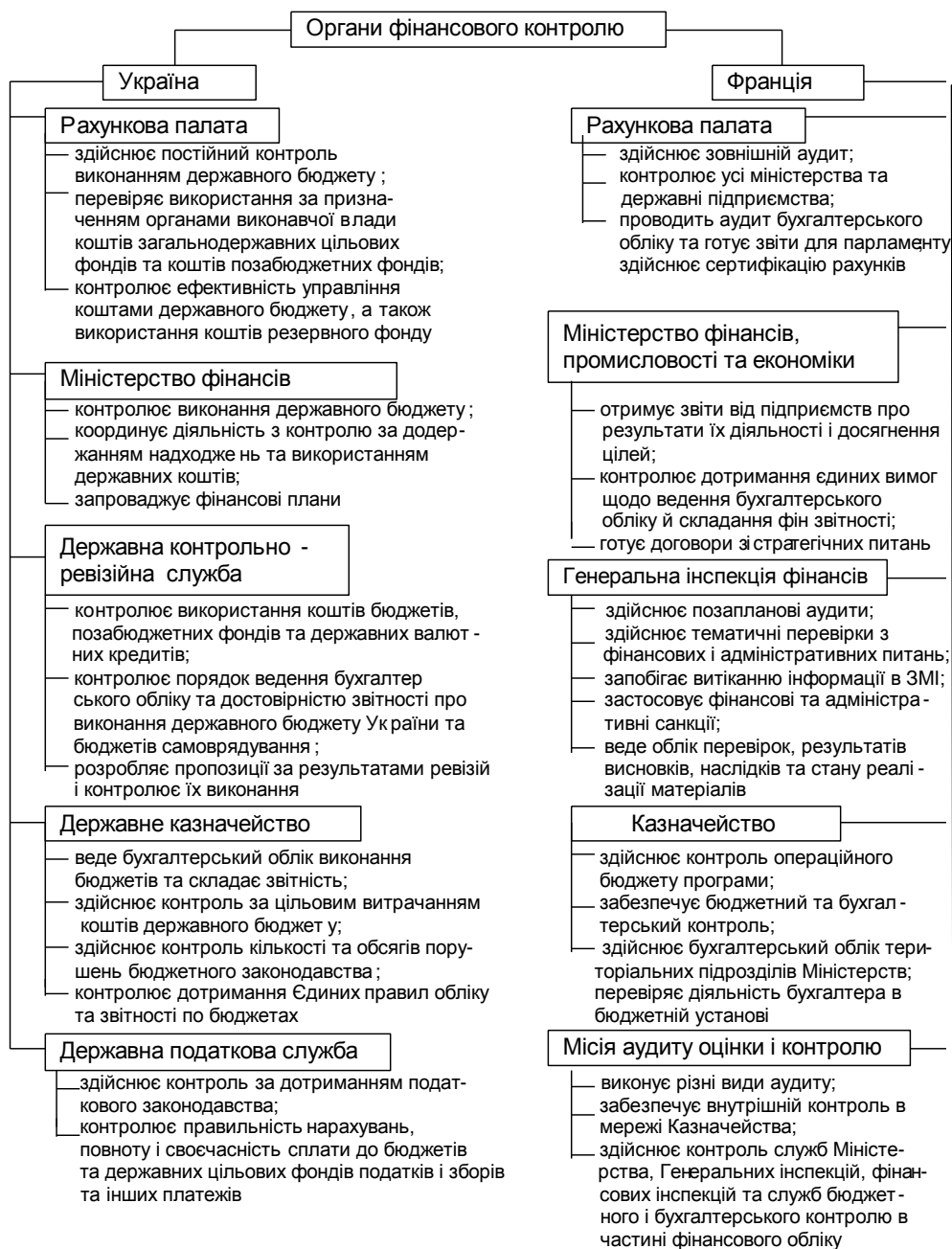


Рис. Функції органів, що здійснюють фінансовий контроль



Таким чином, у зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, недосконалої системи відображення операцій в обліку, використання різного програмного забезпечення чи взагалі його відсутність призвело до необхідності удосконалення організації бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів для ефективнішого здійснення фінансового контролю.

У такому випадку доречно звернути увагу на розробку пропозицій щодо запровадження інституту державних бухгалтерів, використавши досвід Франції. Адже інновацією побудови служб контролю у Франції є те, що їх діяльність базується на оцінці ризиків, а не на суцільній перевірці трансакцій. У кожному міністерстві розроблено карту ризиків, яка систематично переглядається й удосконалюється, що сприяє досягненню ефективності внутрішнього контролю. При цьому усі бюджетні установи використовують єдину бухгалтерську програму EPR, що значно спрощує обліковий процес, формування й аналіз звітності та здійснення як внутрішнього, так і зовнішнього контролю [4].

Органи державного фінансового контролю в Україні контролюють лише окремі напрями руху державних коштів, що перешкоджає ефективно простежити виконання обов'язкових відрахувань до держбюджету, цільове використання державних коштів та використання державного майна, тоді як у Франції існує дієвий механізм державного фінансового контролю, який реалізується численними урядовими структурами. Їх взаємодія сприяє більш чіткому та організованому здійсненню контролю за використанням бюджетних коштів.

Для вдосконалення державного фінансового контролю в Україні можна запропонувати такі заходи:

- провести стандартизацію системи державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів та сформуванню системи єдиних процедур контролю;

- запровадити методи планування контрольної діяльності з використанням техніки оцінки ризиків, виходячи з досвіду Франції;

- розробити системний підхід, необхідні механізми і процедури забезпечення та контролю якості контрольно-ревізійної діяльності для ефективного управління якістю контрольних заходів;

- створити додаткові спеціалізовані органи фінансового контролю;

- усунення дублювання у системі органів державного контролю шляхом визначення та чіткого розмежування їх функцій;

- необхідно прийняти низку законодавчо-нормативних актів, в яких чітко буде регламентована співпраця з контролюючими органами;

- упровадження сучасних інформаційних технологій до роботи контролюючих органів, для того щоб фінансовий контроль був більш впорядкованим та прозорим для суспільства;

- для удосконалення контрольно-ревізійної та аналітичної роботи необхідно запровадити автоматизацію проведення ревізій та перевірок за допомогою персональних ЕОМ.

Отже, підвищення якості державного фінансового контролю в Україні є одним із актуальних питань. Побудова дієвої системи контролю та її ефективне функціонування за умови розширення спеціалізованих органів фінансового контролю та їх злагодженої взаємодії дозволить мінімізувати факти фінансових порушень та їх негативні наслідки. Таким чином, удосконалення державного фінансового контролю в Україні можливе з урахуванням практичного досвіду Франції та вищезазначених заходів.

---

**Література:** 1. Бариніна М. Органічний закон: інновації у внутрішньому контролі Франції / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2007. – № 5. – С. 59–63. 2. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти : монографія / І. В. Басанцов. – К. : ВД "Корпорація", 2006. – 234 с. 3. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2007. – 349 с. 4. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Знання, 2005. – 341 с. 5. Рудий К. В. Финансово-кредитные системы зарубежных стран : учебное пособие / К. В. Рудий. – М. : Новое знание, 2006. – 301 с. 6. Чорнуцький С. П. Внутрішній контроль: оцінка стану / С. П. Чорнуцький // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4 (39). 7. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) : монографія / М. І. Шутов. – Одеса : Юрид. л-ра, 2007. – 231 с.



## ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*Анотация. Розкрито сутність системи державного внутрішнього фінансового контролю як вагової складової фінансової системи країни, методологічні й організаційні засади вдосконалення цієї системи.*

*Аннотация. Раскрыта сущность системы государственного внутреннего финансового контроля как важной составляющей финансовой системы страны, методологические и организационные основы усовершенствования этой системы.*

*Annotation. The essence of the system of state internal financial control as an important component in the country's financial system, also methodological and organizational principles of improving this system are studied.*

*Ключові слова: державний внутрішній фінансовий контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит.*

Державний фінансовий контроль в Україні переживає складну стадію розвитку. З одного боку, за роки незалежності відбулося становлення його інституцій, які надають йому рис системності. Було створено Рахункову палату України як незалежний орган зовнішнього фінансового контролю, сформовано органи внутрішнього фінансового контролю, до яких належать підпорядкований Кабінету Міністрів України через міністра фінансів централізований орган державного внутрішнього фінансового контролю – Державна контрольно-ревізійна служба в Україні, та органи внутрішнього відомчого фінансового контролю – контрольно-ревізійні підрозділи міністерств й інших центральних органів виконавчої влади. Однак, з іншого боку, діяльність цих інституцій не привела до відчутного зміцнення фінансової дисципліни у використанні бюджетних коштів та державного й комунального майна. Тому за таких умов особливої актуальності набуває питання вдосконалення діючої на сьогодні системи державного внутрішнього фінансового контролю.

Окремі аспекти проблеми організації державного внутрішнього фінансового контролю висвітлені в роботах С. В. Бельчика, А. В. Мамишева, М. І. Сивульського, І. Я. Чугунова [1 – 4]. Однак розглянуті ними питання стосуються теорії та практики організації фінансового контролю, в той час як визначенню перспектив його розвитку та впровадження в Україні належної уваги не приділено.

Метою статі є дослідження окремих аспектів впровадження державного внутрішнього фінансового контролю в Україні та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Економічні тенденції й наслідки світової фінансової кризи показали необхідність удосконалення фінансової політики й формування відповідних механізмів державного фінансового контролю як вагової складової фінансової системи країни. Тому саме розробка Міністерством фінансів та Головним контрольно-ревізійним управлінням України Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю є одним із найважливіших кроків у сучасних фінансово-економічних умовах.

Відповідно до даної Концепції, державний внутрішній фінансовий контроль – це система здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, впровадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості [5].

Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю визначає методологічні й організаційні засади державного внутрішнього фінансового контролю та спрямована на поліпшення бюджетного процесу, підвищення ефективності функціонування державних фінансів. Важливим інструментом державного управління, що надає можливість виконати відповідні завдання, пов'язані з діяльністю органів державного й комунального секторів, є державний внутрішній фінансовий контроль, який сприяє фінансово-економічній збалансованості в разі певного впливу на розвиток суспільства.

У зв'язку з цим із метою вдосконалення системи державного управління необхідно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність до етапу соціально-економічного розвитку країни [4].

Основним принципом державного внутрішнього фінансового контролю є розмежування внутрішнього контролю й аудиту. Внутрішній аудит має визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль. Однією зі складових внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління й розвиток організації. За створення та функціонування структури внутрішнього контролю відповідає керівництво органів державного й комунального секторів.



Внутрішній контроль є інструментом управління, що дає змогу керівництву органів державного й комунального секторів перевірити стан виконання відповідних завдань, здійснити ряд заходів із метою підвищення ефективності й результативності діяльності установи [4].

Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності органів державного й комунального секторів, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами.

Ураховуючи важливість заходів, здійснюваних Міністерством фінансів і Головним контрольно-ревізійним управлінням України для реалізації Концепції, слід ґрунтовно підійти до перегляду завдань і функцій інституцій, які забезпечуватимуть реформування та подальше функціонування національної системи державного внутрішнього фінансового контролю. При цьому треба зауважити, що реформування системи відбувається поетапно та потребує не тільки зміни законодавства і прийняття нормативно-правових актів, а й проведення необхідної роз'яснювальної роботи, розробки дієвих методів управління державними ресурсами й майном. Для цього доцільно враховувати стан формування доходів державного й місцевих бюджетів, ефективність використання бюджетних ресурсів і державного майна. Тому першочергово мають бути втілені у життя такі заходи:

1) законодавче врегулювання питань формування системи державного внутрішнього фінансового контролю, основною метою якого є забезпечення здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, їх гармонізації для забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності і прозорості;

2) удосконалення діяльності органів державного й комунального секторів, підвищення якості державного управління;

3) встановлення механізму запровадження внутрішнього аудиту в органах державного й комунального секторів;

4) формування дієвої системи моніторингу фінансово-господарської діяльності підприємств, які перебувають у державній або комунальній власності, для підвищення їх прибутковості й конкурентоспроможності.

При створенні сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю необхідно враховувати особливості державного управління, адміністративно-територіального устрою, а також загальні принципи і пріоритети економічної й фінансової політики. Варто пам'ятати, що реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує певного часу та зусиль усіх його учасників.

Для того щоб система державного внутрішнього фінансового контролю працювала ефективно, доцільно:

1) утворити в Міністерстві фінансів підрозділ із питань реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та оцінки ефективності систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;

2) проводити консультації з участю представників органів державної влади та громадськості для забезпечення належного сприйняття, розуміння й відповідального ставлення до розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю;

3) Міністерству фінансів разом із Рахунковою палатою, Головним контрольно-ревізійним управлінням та іншими центральними органами виконавчої влади розробити проекти відповідних законодавчих актів та після схвалення їх Кабінетом Міністрів подати до Верховної Ради України;

4) проводити навчання працівників Міністерства фінансів, Головного контрольно-ревізійного управління, Державного казначейства та інших центральних органів виконавчої влади з питань внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту з урахуванням міжнародного досвіду;

5) утворити в органах державного й комунального секторів служби внутрішнього аудиту з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит.

У результаті наукового дослідження було виявлено необхідність подальшого розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні з метою організації нової ефективної системи контролю, вигоди від якої значно перевищували б витрати на її створення. Автором даної статті були запропоновані рекомендації, які забезпечуватимуть ефективність сучасної фінансової системи та формування довгострокових чинників соціально-економічного розвитку країни.

---

**Література:** 1. Бельчик С. В. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні розвиватиметься за нормами Європейського Союзу / С. В. Бельчик // Фінансовий контроль. – 2005. – № 5. – С. 13–15. 2. Машишев А. В. Організаційні засади внутрішнього аудиту в державному секторі / А. В. Машишев // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1. – С. 51–57. 3. Сивульський М. І. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: результати, проблеми та перспективи розвитку / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2005. – № 7. – С. 8–18. 4. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль / І. Я. Чугунов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3–12. 5. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

## ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЙОГО РЕФОРМУВАННЯ

*Анотація.* Розглянуто види, форми та складові фінансового контролю. Уточнено економічний зміст фінансового контролю в умовах реформування діючої системи фінансового контролю.

*Аннотация.* Рассмотрены виды, формы и составляющие финансового контроля. Уточнено экономическое содержание финансового контроля в условиях реформирования действующей системы финансового контроля.

*Annotation.* The types of forms and elements of financial control are considered. Clarify the economic content of financial control in terms of reforming the current system of financial control is clarified.

*Ключові слова:* фінансовий контроль, система фінансового контролю, реформування контролю.

Теоретичні дослідження у сфері фінансового контролю на сьогодні характеризуються значним інтересом зі сторони вчених до сутності та економічного змісту даного поняття. Але, все ж таки, дослідження економічного змісту фінансового контролю не можна вважати фундаментальними через наявність широкого кола протиріч серед поглядів вчених стосовно даної проблематики. Так, існує певна плутанина в питаннях виокремлення видів, форм та складових фінансового контролю, що в остаточному й становить його економічний зміст. Водночас, зазначена теоретична недосконалість негативно впливає на практичні аспекти здійснення фінансового контролю, гальмуючи його розвиток та знижуючи його результативність. Зазначене зумовлює актуальність та своєчасність даного дослідження.

Метою даного дослідження є уточнення економічного змісту фінансового контролю з урахуванням сучасних умов реформування діючої системи фінансового контролю.

Питаннями дослідження економічного змісту фінансового контролю на сьогодні займається ряд вчених, таких, як Л. В. Дікань [1], Ю. О. Голуб [1], С. І. Юрій [2], В. І. Стоян [2], М. Й. Мац [2], Н. Рожкова [3], І. Б. Стефанюк [1]. Узагалі економічний зміст фінансового контролю розглядається через дослідження його видів, складових та форм.

Так, серед науковців немає єдиного погляду на виокремлення видів фінансового контролю (таблиця).

Таблиця

### Підходи вчених щодо виокремлення видів фінансового контролю

Автор	Підхід щодо виокремлення видів
І. Б. Стефанюк	Державний, господарський, незалежний, громадський, фінансовий, внутрішній, зовнішній, попередній, поточний, наступний, обов'язковий, ініціативний, внутрішньогосподарський, відомчий, аудиторський, контроль фінансово-кредитних установ, стратегічний, тактичний, бюджетний, податковий, валютний, кредитний, страховий
А. Смородіна	Державний, попередній, поточний, наступний, аудиторський, контроль власника
С. Шохін, Л. Вороніна	Державний, незалежний, внутрішньогосподарський, відомчий, суспільний
В. Пансков	Внутрішній, зовнішній
Н. Лазарева	Державний, незалежний, громадський фінансовий, внутрішньогосподарський, відомчий, податковий
В. Родіонова, В. Шлейнікова	Митний, адміністративний, податковий, валютний, парламентський

Як свідчать дані таблиці, на сьогодні існує безліч підходів до виокремлення видів контролю, деякі з яких протирічать один одному або є синонімічними. На думку авторів, класифікація фінансового контролю на державний, громадський та незалежний є основною при виокремленні його видів. Таке виокремлення характеризує поділ за критерієм суб'єктів контролю. Виокремлення внутрішнього та зовнішнього контролю має сенс, бо характеризує відношення суб'єкта контролю до об'єкта. За часом проведення фінансовий контроль доцільно розрізняти на попередній, поточний та наступний.

Розмежування фінансового контролю на обов'язковий та ініціативний характеризує ступінь примусовості контрольних заходів.

У свою чергу, виокремлення адміністративного, внутрішньогосподарського, відомчого видів фінансового контролю та контроль власника характеризують один вид контролю та можуть бути згруповані в межах внутрішнього фінансового контролю.



Парламентський, бюджетний, митний та податковий контроль доцільно включити в склад державного та вважати його формами здійснення державного фінансового контролю.

Суспільний є синонімічним громадському, який має місце в класифікації фінансового контролю за суб'єктами здійснення.

Водночас, аудиторський контроль доречно віднести до незалежного, а аудит визначити як окрему форму фінансового контролю.

Контроль фінансово-кредитних установ також доцільно визначити як форму фінансового контролю, яка здійснюється у вигляді внутрішнього контролю, контролю з боку НБУ та незалежного аудиту.

Виокремлення інвестиційного, кредитного, валютного та страхового видів фінансового контролю, на думку автора, не є обґрунтованим. Таке зауваження базується на тому, що інвестиції, кредитні, валютні та страхові операції є об'єктами фінансового контролю, які можуть перевірятися в межах будь-якого іншого виду контролю.

Класифікація фінансового контролю на стратегічний та тактичний також не є доречною через те, що фінансовий контроль у будь-якому випадку переслідує стратегічні цілі та спрямований на перспективу.

Водночас, авторське бачення класифікації видів контролю передбачає її доповнення певними класифікаційними ознаками, а саме: доцільно поділити фінансовий контроль на суцільний та вибірковий за ступенем охоплення об'єкта контролю та на документальний і фактичний залежно від методів, застосованих під час контрольного заходу.

Слід зазначити, що деякі з перелічених у таблиці видів фінансового контролю багатьма авторами визначаються як форми.

Погляди вчених до виокремлення форм фінансового контролю також характеризуються певною плутаниною. Так Л. Крамаровський виділяє наступні форми фінансового контролю: державний, внутрішньовідомчий, внутрішньогосподарський та суспільний.

Водночас, Н. Малєїн, С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац сходяться в думках при виокремленні таких форм фінансового контролю: попередній, поточний та наступний контроль.

Отже, класифікація фінансового контролю за формами повністю перетинається з його класифікацією за видами. До того ж, виокремленню форм фінансового контролю вченими приділяється значно менша увага ніж виокремленню видів. На думку автора, така класифікація все ж таки повинна відноситись до видів фінансового контролю, бо характеризує лише окрему частину характеристики фінансового контролю. Форма фінансового контролю повинна бути найбільш змістовним поняттям та містити комплекс характеристик.

Доречно, з огляду на це, класифікацію форм фінансового контролю здійснювати залежно від об'єкта контролю та загальної мети контрольного заходу. Отже, на думку автора, до форм фінансового контролю слід віднести: аудит, державний аудит, ревізію (інспектування), казначейський контроль, бюджетний контроль, внутрішній аудит, податковий контроль, контроль і аудит у банках. При цьому кожна із зазначених форм фінансового контролю може мати власну класифікацію в межах окремих форм та видів.

Відносно виокремлення складових фінансового контролю, то слід зазначити, що в літературі таке розмежування відсутнє. У той же час, виділення складових фінансового контролю значно розширить уявлення про сутність цього поняття.

На думку автора, визначення складових фінансового контролю повинне ґрунтуватись на сферах його прояву та дії.

На сьогодні сформовані і розвиваються три незалежні одна від одної гілки фінансового контролю, що містять усі належні їм елементи, а саме: державна сфера; муніципальна сфера; сфера громадського суспільства.

На думку автора, перелічені гілки доцільно віднести до складових фінансового контролю. Таке твердження ґрунтується, перш за все, на тому, що в сукупності державна сфера фінансового контролю, муніципальна сфера та сфера громадського суспільства утворюють цілісну систему фінансового контролю, а отже відповідають головній вимозі до складових будь-якої категорії. Отже, з урахуванням проведеного аналізу, можна надати уточнену класифікацію фінансового контролю. Але слід враховувати, що на економічний зміст фінансового контролю має вплив сучасний стан реформування діючої системи фінансового контролю. Саме тому в уточненій класифікації фінансового контролю враховано пріоритетність внутрішнього фінансового контролю та зміну ідеології, що супроводжується зсуванням акцентів з фіскальних форм контролю на ті, які носять рекомендаційний характер.

Наукова новизна даного дослідження полягає в уточненні та обґрунтуванні економічного змісту фінансового контролю, враховуючи сучасний стан реформування діючої системи фінансового контролю.

Як напрямок подальших досліджень слід вказати на необхідність удосконалення механізму реалізації фінансового контролю через активізацію взаємодії окремих його елементів.

---

**Література:** 1. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія : монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 92 с. 2. Юрій С. І. Казначейська система : підручник / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 590 с. 3. Рожкова Н. Види, форми і принципи государственного финансового контроля / Н. Рожко [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua). 4. Стефанюк І. Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження / І. Б. Стефанюк. – К. : Піраміда, 2005. – 144 с. 5. <http://www.rusnauka.com>.

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

*Анотація. Розглянуто протиріччя формування понятійного апарату та основні категорії аудиту ефективності використання бюджетних коштів, запропоновано власне авторське визначення даного поняття.*

*Аннотация. Рассмотрены противоречия формирования понятийного аппарата и основные категории аудита эффективности использования бюджетных средств, предложено собственное авторское определение данного понятия.*

*Annotation. The contradictions of conceptual apparatus formation and the main categories of auditing the efficiency for budgetary funds use are considered, the author's own definition of the concept is proposed.*

*Ключові слова: ефективність, аудит ефективності, суб'єкт, предмет, об'єкт та мета аудиту ефективності.*

Сучасні світові тенденції розвитку фінансового контролю і аудиту спрямовані на своєчасне виявлення негативних відхилень від поставлених завдань та обґрунтування методів їх усунення. Фінансовий аудит – традиційна форма фінансового контролю, що передбачає перевірку законності та правильності розподілу фінансових ресурсів, ведення бухгалтерського обліку, достовірності складання фінансової звітності, активно доповнюється аудитом ефективності, основним призначенням якого є встановлення рівня продуктивності, результативності та економічності фінансово-господарської діяльності як державних органів та організацій, так і приватних компаній, корпорацій і фірм.

У сучасній спеціальній літературі з державного аудиту і у періодичних виданнях, що висвітлюють проблеми становлення і розвитку аудиторської діяльності, немає чіткого та однозначного визначення ключових термінів, категорій і понять щодо аудиту ефективності [1]. Тому сьогодні є актуальним дослідження підходів різних авторів до формування поняття "аудит ефективності". У вітчизняній науковій літературі проблеми аудиту використання бюджетних коштів знайшли відображення в публікаціях В. Айгістова, Л. В. Дікань, А. В. Мамишева, Н. І. Рубан, І. Б. Стефанюка., Т. В. Федченко та інших вчених і практиків.

Метою статті є аналіз формування понятійного апарату щодо процесу оцінки ефективності використання бюджетних коштів.

Проблеми теоретико-методологічного аспекту аудиту ефективності характеризуються такими дискусійними результатами наукових досліджень попередників і невирішеними питаннями: наявною є розбіжність не тільки щодо визначення процесу оцінки ефективності використання бюджетних коштів як поняття, але й стосовно його назви (аудит адміністративної діяльності, операційний аудит, аудит відповідності якості витраченим коштам, аудит результативності, аудит державних ресурсів, аудит ефективності). Так, термін "аудит адміністративної діяльності", який у світовій практиці застосовують як аналог аудиту ефективності діяльності, одні науковці визначають як "синтез державного управління та фінансового аудиту", інші – пропонують його використовувати лише в контексті Закону "Про аудиторську діяльність", де під аудитом розуміють винятково аудит фінансової звітності. Окремі автори, до кінця не усвідомлюючи можливість існування різноманіття видів аудиту залежно від сфер його здійснення та виконавців, взагалі вважають недоречним вживання поняття "аудит" у сфері контролю державних фінансів і рекомендують застосовувати термін "аналіз" замість "аудит" ефективності використання бюджетних коштів. За більш ніж півтора століття історію розвитку аудиту масштаби його застосування настільки розширилися, що не тільки в суспільстві, а й науковцями та практиками поняття аудиту часто ототожнюється винятково з аудитом фінансової звітності. Тому під час визначення сутності аудиту ефективності більшість вітчизняних вчених і практиків обмежується характеристикою аудиту фінансової звітності [1]. Підходи до визначення поняття "аудит ефективності" різними авторами наведено на рисунку.

Поява зазначених думок і пропозицій у вітчизняній літературі є наслідком "вузького підходу" до трактування терміна "аудит ефективності", оскільки сутність поняття "ефективність" стосовно використання бюджетних коштів – це здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту, бюджетної програми тощо; це підсумковий якісний показник розвитку і функціонування системи (бюджетної установи, організації, підприємства). Звідси впливає протиріччя: у чистому вигляді аудит, контроль, перевірка або дослідження не займаються визначенням ефективності, на відміну від аналізу.

Таким чином, протиріччя формування понятійного апарату аудиту ефективності використання бюджетних коштів у наукових дослідженнях попередників вимагають корегування визначення даного поняття та логічного осмислення сутності кожної категорії й дефініції, формалізації концепції аудиту ефективності.

Згідно з логічними правилами визначення поняття воно повинне бути достатнім, повним з усіх точок зору, тобто включати такі ключові категорії: суб'єкт дослідження, предмет дослідження, об'єкт дослідження, мета дослідження.

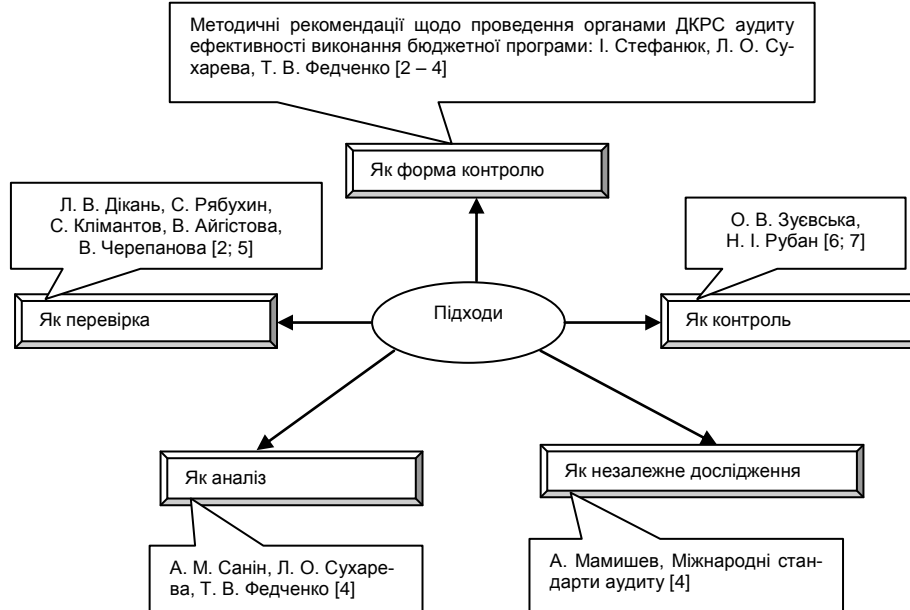


Рис. Підходи до визначення поняття «аудит ефективності»

З огляду на наявні в українському законодавстві неузгодженості щодо визначення суб'єктів державного аудиту в цілому та аудиту ефективності зокрема, слід зазначити, що поняття "аудит" передбачає незалежний контроль за фінансовою звітністю організації, який здійснюється зовнішньою для цієї організації установою, що безпосередньо не виконує бюджетну програму, – Рахунковою палатою України, а внутрішній контроль виконання бюджетних програм належить до повноважень Державної контрольно-ревізійної служби України [8].

Предметом аудиту ефективності є бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, та діяльність органів державної влади й інших одержувачів державних ресурсів для виконання покладених на них завдань, функцій або реалізації програм, ефективність яких необхідно оцінити у процесі аудиту [3].

Об'єктами аудиту ефективності є органи державної влади України, бюджетні установи, державні унітарні і казенні підприємства, тобто всі суб'єкти економічної діяльності, які розпоряджаються державними ресурсами або використовують їх у своїй діяльності, а також мають надані законодавством податкові, митні та інші пільги і переваги.

Метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Таким чином, на думку автора, найбільш повно розкривати сутність поняття "аудит ефективності" буде таке визначення: аудит ефективності – це аналіз бюджетних програм і результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів та бюджетотримувачів, здійснюваний органами зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю з метою визначення економічності, ефективності та результативності управління державною власністю та витрачання бюджетних коштів. Новизною даного уточнення є визначення методу аудиту ефективності, а також чітке виокремлення показників, досягнення яких аналізується в результаті здійснення аудиторського дослідження. Як напрямок подальших досліджень можна вказати необхідність визначення економічного змісту аудиту ефективності.

**Література:** 1. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Ю. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 55–61. 2. Айгістова В. А. Аудит эффективности государственных предприятий / В. А. Айгістова // Государственный информационный бюллетень о приватизации. – 2008. – № 2. – С. 17–18. 3. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджені Наказом Головки КРУ України від 15.12.2005 р. № 444 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 4. Сухарева Л. О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів : протиріччя формування понятійного апарату / Л. О. Сухарева // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 128. 5. 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. 6. Зуєвська О. В. Аудит ефективності як інструмент державного фінансового контролю / О. В. Зуєвська // Збірник наукових праць ДонДУУ "Аналіз в системі обліку і аудиту в сучасних умовах". Серія "Економіка" Т. IX. – Донецьк : ДонДУУ, 2008. – Вип. 99. – С. 63–64. 7. Рубан Н. І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України : автореф. дис.... канд. екон. наук. / Н. І. Рубан – К., 2006. – 15 с. 8. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : автореф. дис.... докт. екон. наук / І. В. Басанцов. – Ірпінь, 2008. – 25 с.

## ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ І ЙОГО ЗАСТОСУВАННЯ В ПРАКТИЦІ УКРАЇНИ

*Анотація. Розглянуто й обґрунтовано нові підходи до вирішення проблемних питань організації державного фінансового контролю в Україні на засадах вивчення досвіду зарубіжних країн.*

*Аннотация. Рассмотрены и обоснованы новые подходы к решению проблемных вопросов в организации государственного финансового контроля в Украине, основываясь на опыте зарубежных стран.*

*Annotation. New approaches to the decision of problem questions of the organisation state financial control in Ukraine are considered and proved, being based on experience of foreign countries.*

*Ключові слова: державний аудит, державний фінансовий контроль, вищі органи фінансового контролю, організація.*

Інтеграція України в європейське співтовариство супроводжується впровадженням загальноприйнятих міжнародних норм і стандартів. Не є винятком і перехід державного фінансового контролю до більш прогресивних форм, такої, як державний аудит, який сьогодні посідає чільне місце в усіх розвинених країнах, що повинно відбуватись не тільки відповідно до світових стандартів, але й з урахуванням особливостей вітчизняного законодавства та усвідомлення розпорядниками бюджетних коштів відповідальності за витрачанням ресурсів.

Отже, в умовах пошуку шляхів удосконалення національної системи державного фінансового контролю особливо важливим є вивчення досвіду організації державного аудиту в зарубіжних країнах, що підсилюється необхідністю гармонізації законодавства України з європейськими стандартами. Усе це обумовило актуальність обраного напрямку дослідження.

Різні напрями у сфері державного фінансового контролю в Україні, в тому числі й упровадження державного аудиту, у своїх працях досліджували: В. Бариніна-Закірова, С. Басанцов, Л. В. Дікань, Я. Мазур, А. В. Мамишев, В. Г. Мельничук, Н. І. Рубан, І. Б. Стефанюк та інші вітчизняні фахівці й науковці. Разом з тим, вони не мають спільної думки щодо реформування державного фінансового контролю через упровадження дієвої системи державного аудиту, яка б відповідала європейським стандартам, застосовуючи досвід зарубіжних країн.

Метою даного дослідження є вивчення та систематизація зарубіжного досвіду щодо питань організації та функціонування державного фінансового контролю й аудиту, його адаптація до національних умов за допомогою розроблених ґрунтовних заходів.

Можна виокремити дві провідні моделі організації спеціалізованого державного фінансового контролю у світі:

- 1) країни з англосаксонською системою права (США, Великобританія, Канада, Австралія, Ізраїль, Малайзія, Таїланд та інші);
- 2) країни континентальної системи права (Німеччина, Франція, Італія та інші європейські держави) [1].

Дослідивши роботи вітчизняних науковців і фахівців, за місцем у системі суб'єктів державного управління верховні інститути фінансового контролю зарубіжних країн можна поділити на декілька категорій (рис. 1).

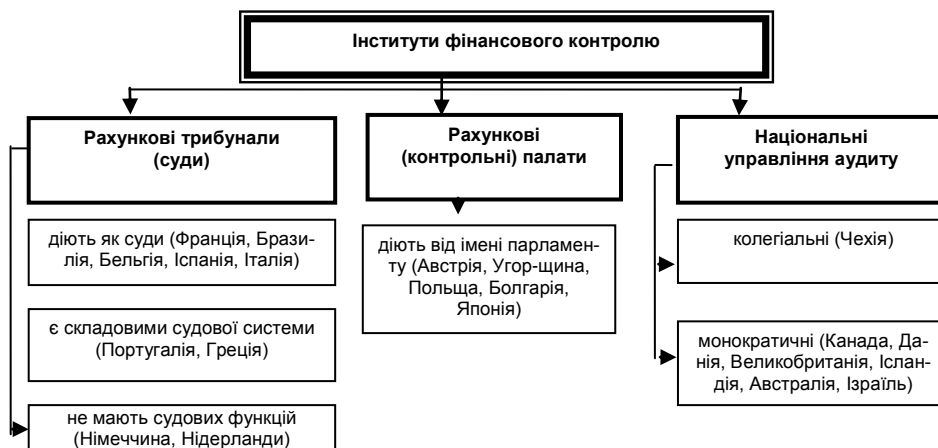


Рис. 1. Групування інститутів фінансового контролю зарубіжних країн



Як правило, в усіх країнах є спеціальні інститути парламентського контролю за витрачанням державних коштів, поряд з якими законодавство ряду країн дає можливість виконавчій владі мати власні автономні контрольні структури, місією яких є виконання фінансово-економічної контрольної функції уряду. Парламентські й урядові контрольні-ревізійні системи функціонують одночасно і паралельно в тісному взаємозв'язку, в галузевих міністерствах є власні ревізійні органи, які забезпечують внутрішній контроль у системі відомства. Крім того, в більшості країн є територіальні підрозділи, повністю чи частково підпорядковані верховному рахунковому відомству, але в цілому зберігають самостійність у виконанні функцій і перевіряють витрачання коштів місцевих бюджетів.

Для організації та функціонування сучасних верховних контрольних установ розвинутих країн характерним є інституційна і фінансова незалежність вищих органів фінансового контролю (далі – ВОФК); персональна незалежність аудиторів; відповідальність за програму перевірок; достатність повноважень на отримання інформації; право на вжиття заходів.

Відповідно до покладених завдань органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням і використанням державних коштів і майна. Верховні рахункові відомства оцінюють обґрунтованість та вплив на державні фінанси політико-економічних актів; проводять аудит дохідної частини бюджету. У деяких країнах вони перевіряють фінансову діяльність благодійних фондів (Австрія), приватного сектору соціального страхування (Франція), монополій (Швейцарія), політичних партій (Угорщина).

Досвід країни Бахрейн є найоптимальнішим зразком функцій ВОФК, де організаційна структура органу державного аудиту включає секції:

- 1) фінансового аудиту;
- 2) аудиту адміністративної діяльності;

3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем. До цих напрямів можна додати аудит навколишнього середовища. В Бельгії поміж аудиту діяльності та фінансового аудиту виокремлюється аудит національного боргу.

Планування, обрання об'єктів й виконання аудиту верховні контрольні установи здійснюють самостійно [1].

В умовах реформації в Україні постійно множаться бюджетні правопорушення, що є наслідком недоліків організаційної та функціональної складових державного фінансового контролю й аудиту (далі – ДФК) [2]. Форми подальшого контролю (ревізія та перевірка) без підкріплення аудитом ефективності практично втрачають актуальність та дієвість.

Одним із шляхів розв'язання цих проблем є застосування ключових напрацювань зарубіжного досвіду щодо організації ДФК, серед якого особливу цінність для України має система органів у Франції, бо їх структура та функції контролю й аудиту практично ідентична.

Спираючись на досвід Франції, в практику діяльності ДКРС доцільно запровадити:

- 1) здійснення контролю у формі фінансового аудиту з одночасним закріпленням її відповідальних працівників за окремими бюджетними установами;
- 2) здійснення контрольних заходів стратегічних для держави підприємницьких структур, не пов'язуючи це право з одержанням бюджетних коштів;
- 3) оцінювання стану внутрішнього фінансового контролю у розпорядників і одержувачів бюджетних коштів;
- 4) наділення органів ДКРС правом здійснення фінансового контролю у формі аналізу, моніторингу, фінансового і адміністративного аудиту, консультацій [3].

Також необхідно:

- 1) законодавчо закріпити статус Рахункової палати України в якості ВОФК з розширеними повноваженнями, розгалуженою територіальною структурованістю;
- 2) законодавчо визначити і закріпити систему внутрішнього контролю, організованого керівником установи;
- 3) фінансування органів зовнішнього контролю має затверджуватися як окрема стаття державного бюджету; можливість проведення державного аудиту на контрактній (платній) основі громадських та благодійних організацій, профспілок і політичних партій, страховиків;
- 4) розробити і затвердити єдиний порядок здійснення підрозділами Мінфіну, Мінекономіки, Головкиру і ДПА державного аудиту їх фінансово-господарської діяльності;
- 5) посилити роль Головкиру як методологічного центру з організації та координації внутрішнього фінансового контролю [2; 4].

Можна запропонувати таку трирівневу національну модель державного фінансового контролю (рис. 2).



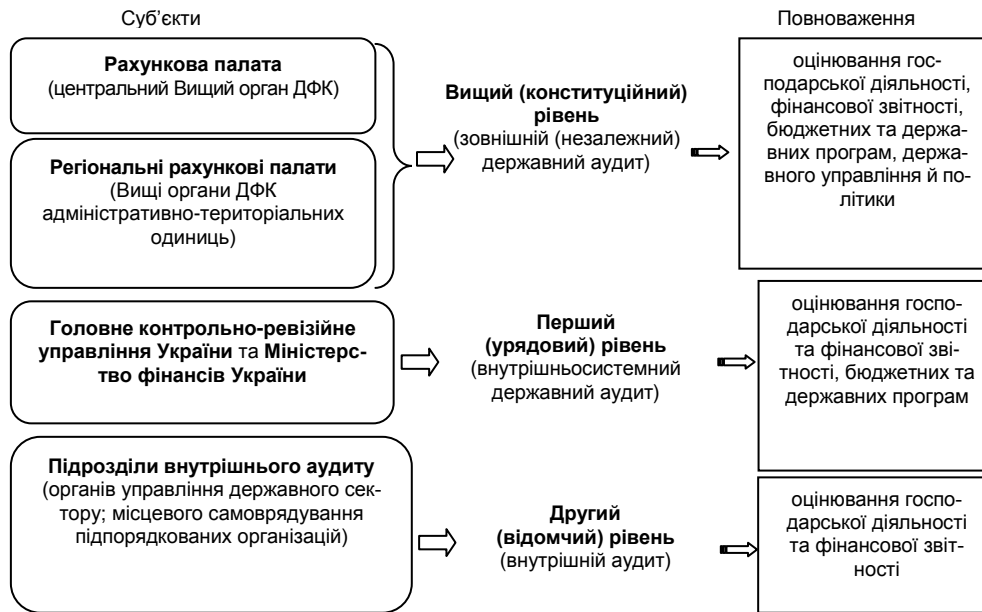


Рис. 2. Модель національної системи державного фінансового контролю й аудиту

Таким чином, говорячи про створення єдиної системи державного фінансового контролю й аудиту в Україні, передбачається її побудова на єдиних принципах та нормативно-правових засадах функціонування, але водночас – за чіткого розмежування функцій та повноважень контролюючих органів, де провідна роль відводиться саме державному аудиту, що забезпечить органічне поєднання державного зовнішнього та внутрішнього контролю, координацію діяльності всіх контролюючих органів, сприятиме удосконаленню правового забезпечення методичного й аналітичного потенціалу контрольної діяльності в Україні.

**Література:** 1. Дікань Л. В. Державний аудит : навчально-методичний посібник для самостійного вивч. дисц. / Л. В. Дікань. – Харків : ХНЕУ, 2008. – 168 с. 2. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С. 44–48. 3. Стефанюк І. Б. Є чому навчатися, є що запозичувати / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2005. – № 1. – С. 35–41. 4. Бариніна-Закірова В. Контроль за діяльністю державних підприємств у Франції / В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 4. – С. 58–66. 5. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління / В. Мельничук // Банківська справа. – 2002. – № 2. – С. 35–46.

УДК 657.422.8

Гребеник О. М.

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПЕРЕВІРКИ ДЕРЖАВНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

*Анотація. Розглядається удосконалений механізм відбору учасників процедури державної закупівлі шляхом групування критеріїв відбору з метою забезпечення перевірки прозорості витрачання бюджетних коштів.*

*Аннотация. Рассмотрен усовершенствованный механизм отбора участников процедуры государственной закупки путём группировки критериев отбора с целью обеспечения проверки прозрачности использования бюджетных средств.*

*Anotation. The improved mechanism of participant selection for the government purchases by grouping of selection criteria to control the budget funds application transparency is suggested.*

*Ключові слова: державні закупівлі, державний нагляд, учасник закупки.*

Кризові явища, що охопили світову економіку, суттєво послабили фінансове становище нашої держави. У таких непростих умовах особливо гостро постає питання щодо забезпечення раціональності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів. Однією з провідних ланок у даному питанні виступає сфера державних закупівель. Адже обсяги коштів з державного бюджету,



що витрачаються на придбання товарів, робіт і послуг розпорядниками державних коштів, постійно зростають. Дослідження публікацій вчених відносно державних закупівель показало, що теоретичний і практичний внесок у дане питання зробили В. Карасьова [1; 2], К. Кузнєцов [3], Д. Куцаковський [4], Н. Б. Ткаченко [5], О. Хирич [6], С. Яременко [7] та інші.

Мета даної роботи полягає в удосконаленні механізму перевірки державних закупівель шляхом удосконалення процесу відбору учасників тендера як одного з ключових етапів здійснення закупівель розпорядниками бюджетних коштів.

Державний нагляд у сфері закупівель у межах їх повноважень здійснюється уповноваженим органом, органами Державної контрольно-ревізійної служби, Державним казначейством, Держкомстатом, Антимонопольним комітетом, а також Рахунковою палатою і правоохоронними органами [8]. Як свідчать статистичні дані, станом на вересень 2009 року завершено 54 контрольні заходи, де перевірено процедур закупівель на суму 666,8 млн грн. У ході чого встановлено низку порушень, допущених замовниками під час проведення процедур закупівель на загальну суму понад 1,5 млрд грн [7].

З огляду на сказане вище, виникає потреба в ретельному підході до розробки механізму контролю за проведенням процедур закупівель розпорядниками державних коштів. Відповідно до п. 19 Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти від 17.10.2008 р. № 921 [9] (далі – Положення № 921), закупівля може здійснюватися шляхом застосування певних видів процедур. Вибір тієї чи іншої процедури впливає на подальший механізм відбору учасників загалом. Аналіз статистичних даних засвідчив, що найбільшу питому вагу серед кількості проведення процедур займають відкриті торги, що показано на рис. 1 [10].

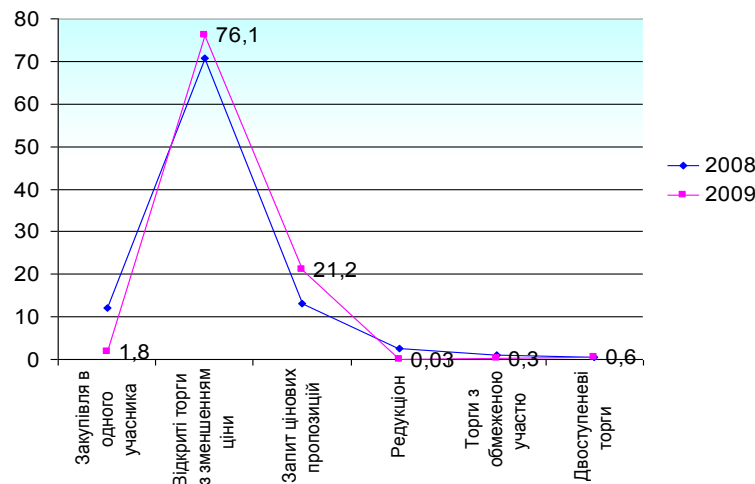


Рис. 1. Питому вагу проведених процедур закупівель за січень – червень 2008 – 2009 рр.

Процедура перевірки здійснення закупівель має ряд послідовних етапів. Для забезпечення ефективного контролю проведення закупівлі уповноважені органи мають провести певні дії, аналогічні тим, що здійснюють розпорядники з метою визначення об'єктивності закупівлі. Основну роль у даному механізмі відіграє етап оцінки тендерних пропозицій, що надають учасники закупівель. Дослідження нормативної бази та літературних джерел показало, що немає регламентованого порядку проведення відбору учасників процедури державних закупівель. Положенням № 921 врегульовано лише певні критерії, на які варто звертати увагу при проведенні відбору учасників. Результати ознайомлення з нормативними актами та працями науковців чи практикуючих фахівців відносно виділення критеріїв відбору учасників узагальнені в таблиці.

Таблиця

**Узагальнююча характеристика критеріїв відбору учасників закупівель**

Групи критеріїв відбору	Критерії відбору	Положення № 921 [9]	Веб-портал закупівель [7]	Карасьова В. [1; 11]	Кузнєцов К. [2]	Куцаковський Д. [3]	Ткаченко Н. Б. [4]	Хирич О. [5]	Яременко С. [6]
		3	4	5	6	7	8	9	10
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Кваліфікація	ліцензування	+	+			+		+	
	сертифікація		+						

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Специфікація	функціональна специфікація			+					
	експлуатаційна специфікація			+					
	технічна специфікація		+	+					
Економічне забезпечення	ціна	+		+		+	+	+	
	якість	+		+			+		+
	фінансовий стан		+	+	+		+		
	надійність, відповідальність					+	+		+
	наявність банківських порук					+	+		
Організаційне забезпечення	досвід роботи	+	+		+		+		
	статус та повноваження осіб		+						
	правомочність				+				
	гарантії обслуговування	+		+			+		
	умови розрахунків	+							
	експлуатаційні витрати	+							
	термін поставки	+					+		
	форма оплати	+					+		
	наявність продукції								+

Задоволення усіх перерахованих критеріїв дасть змогу обрати учасника з найбільш ефективною для держави тендерною пропозицією. Для зручності застосування автором запропоновано виділити чотири групи критеріїв відбору (див. таблицю).

Варто також звернути увагу на те, що відсутнє регламентування етапів відбору учасників, що також впливає на законність виконання застосування даної процедури. З огляду на сказане вище, автором узагальнено механізм відбору учасників тендерних пропозицій з урахуванням основних критеріїв відбору, що зображено на рис. 2.

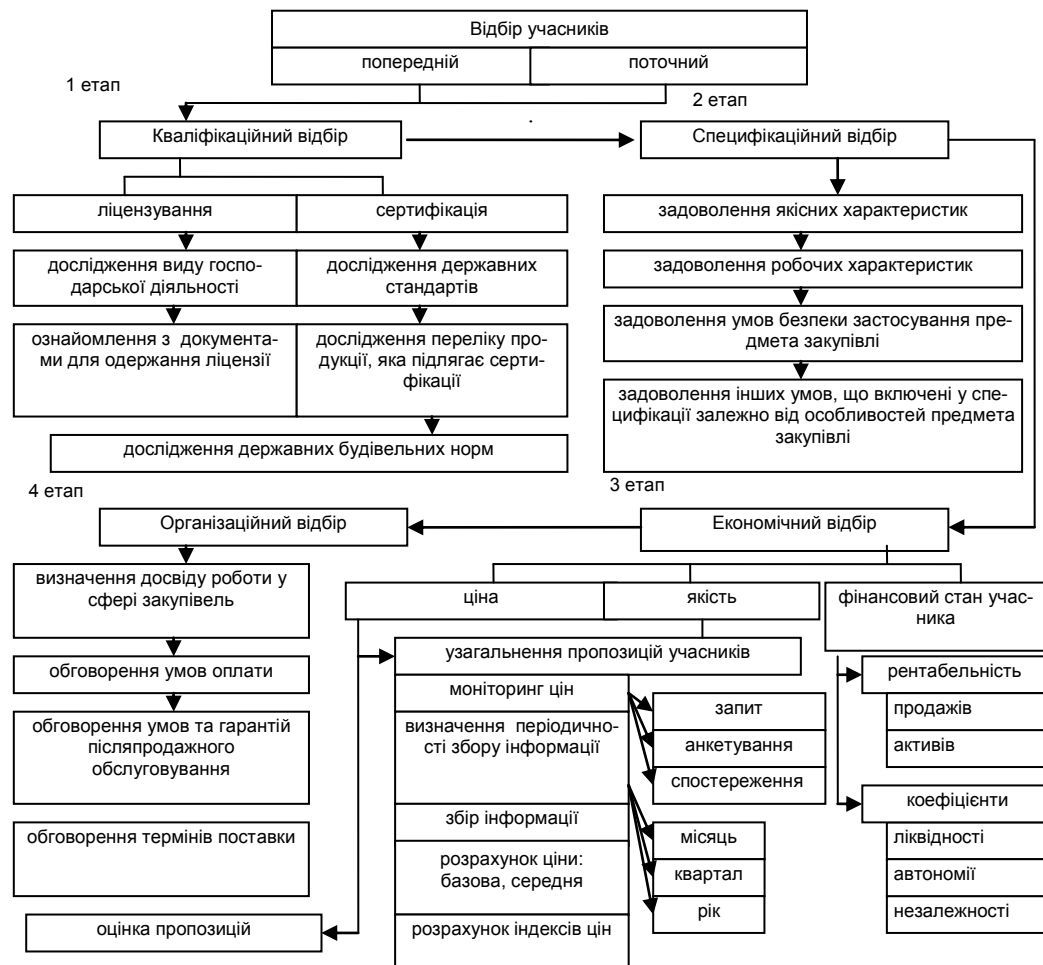


Рис. 2. Механізм перевірки відбору учасників державних закупівель



У результаті дослідження критеріїв відбору, що застосовуються до потенційних учасників державних закупівель при застосуванні процедури відкритих торгів, їх об'єднано в чотири основні групи. З метою забезпечення прозорості проведення торгів на кожному етапі узагальнено механізм відбору учасників закупівель. Урахування даного механізму при перевірці проведення закупівель розпорядниками бюджетних коштів дасть змогу контролюючим органам визначити законність, доцільність та ефективність проведених процедур, а це, у свою чергу, забезпечить раціональне використання державних коштів.

**Література:** 1. Карасьова В. Оцінка постачальника – впевненість замовника // Державні закупівлі України. – 2006. – № 8. – Ст. 15–18. 2. Кузнецов К. Попередній кваліфікаційний відбір // Державні закупівлі України. – 2006. – № 8. – С. 23–28. 3. Куцаковський Д. Оцінюємо правоздатність // Державні закупівлі України. – 2006. – № 8. – Ст. 22. 4. Ткаченко Н. Б. Управління державними закупівлями : монографія / Н. Б. Ткаченко. – К. : Вид. "Книга", 2007. – 296 с. 5. Хирич О. Обґрунтованість кваліфікаційних вимог / О. Хирич // Державні закупівлі України. – 2006. – № 8. – С. 21. 6. Яременко С. Підходи до критеріїв відбору учасників / С. Яременко // Державні закупівлі України. – 2006. – № 8. – С. 19–20. 7. www.zakupkt.com.ua 8. Методичні рекомендації з проведення органами ДКРС перевірок державних закупівель, затвердженні наказом Головки КРУ від 05.06.09 р. № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua; 9. Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти від 17.10.2008 р. № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.me.gov.ua. 10. Звіт щодо здійснення замовниками закупівель за державні кошти у першому півріччі 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.me.gov.ua. 11. Карасьова В. Як підготувати специфікацію на закупівлю [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbu.gov.ua.

**Голуб Ю. О.**

УДК 657.6

## ТЕОРЕТИЧНІ УЗАГАЛЬНЕННЯ ПРИНЦИПІВ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

*Анотація. Узагальнено принципи державного аудиту в Україні шляхом теоретичного аналізу та вивчення досвіду зарубіжних країн.*

*Аннотация. Обобщенно принципы государственного аудита в Украине путем теоретического анализа и изучения опыта зарубежных стран.*

*Annotation. The principles of state audit in Ukraine through theoretical analysis and learning of foreign countries is generalized.*

*Ключові слова: державний аудит, фінансовий контроль, принципи державного аудиту.*

Сучасний розвиток національної економіки характеризується реформуванням бюджетного процесу, що потребує вдосконалення механізму державного фінансового контролю. Одним із напрямків такого вдосконалення є запровадження нових підходів до здійснення контрольної діяльності, а саме: проведення аудиторських досліджень законності, ефективності, результативності використання бюджетних коштів і майна, тобто проведення державного аудиту на різних рівнях бюджетного процесу.

Законодавчо державний аудит був визначений у 2005 році як одна із форм прояву державного фінансового контролю [1]. За чотири роки існування державного аудиту на теренах України слід відмітити чимало теоретичних та практичних доробок вітчизняних вчених, а саме: Л. В. Дікань [2], Н. В. Синюгіна [2], О. Ю. Большакова [3], Г. О. Кравченко [3], О. П. Орлюк [4] тощо. Водночас, як свідчать результати аналізу досліджень зазначених вчених, деякі аспекти, які утворюють цілісне уявлення про теорію і методологію державного аудиту, залишаються недопрацьованими та потребують значних удосконалень. Так, дискусійним є питання про визначення та законодавче закріплення принципів державного аудиту в Україні. З огляду на це, тема наукового дослідження є вкрай актуальною.

Метою дослідження є узагальнення принципів державного аудиту шляхом аналізу законодавчих та наукових доробок вітчизняних і зарубіжних авторів.

Фундаментальні принципи державного аудиту було визначено на Форумі державного аудиту у Великобританії. Форум державного аудиту постановив, що існують три фундаментальні принципи, що лягають в основу державного аудиту:

незалежність державних аудиторів від організацій, що проходять аудит;

широка сфера державного аудиту, тобто здійснення аудиту фінансової звітності, регулярно-сті (правомірності), чесності та діяльності;

© Голуб Ю. О., 2010

спроможність державних аудиторів поширювати результати своєї роботи серед громадсько-сті та демократично обраних представників [5].

Принцип незалежності державних аудиторів повинен ґарантувати громадськості об'єктивність результатів аудиту. Тобто державний аудит повинен бути незалежним від організацій, які підлягають аудиту, щоб на аудиторів не можна було чинити тиск і щоб вони могли вільно виконувати свою роботу та формувати об'єктивну думку про ефективність використання бюджетних коштів, державного чи комунального майна.

Широка сфера державного аудиту передбачає формування державним аудитором не лише експертної думки щодо фінансової звітності (включаючи звітність щодо внутрішнього фінансового контролю) державних органів, а й аналіз таких питань, як регулярність та чесність державних органів відносно використання бюджетних коштів і майна. Принцип регулярності полягає у дотриманні державними органами норм відповідних законодавчих вимог. Поняття чесності тісно пов'язане з очікуваннями громадськості та влади щодо виконання державних обов'язків, які стосуються стандартів поведінки та діяльності. Тож державний аудит допомагає забезпечувати, щоб державні органи дотримувалися діючого законодавства, відкрито та неупереджено виконували свої статутні та етичні обов'язки відносно до громадськості та всіх зацікавлених сторін.

Важливим аспектом діяльності державних аудиторів є оцінка економності, продуктивності та ефективності використання бюджетних коштів і майна, включаючи оцінку якості послуг та ефективності діяльності.

Для того щоб державний аудит був ефективним, необхідно встановити правила звітності. Державні аудитори повинні звітувати про результати проведеного аудиту представникам громадськості, відповідальним за фінансування відповідної діяльності або безпосередньо громадськості, коли зачіпаються її інтереси. Таким чином, встановлюється циклічна відповідальність.

Такі ж принципи державного аудиту визначають Стандарти аудиту державних фінансів, які затверджені Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю INTOSAI [6].

Зазначені принципи, на думку автора, є визначальними для здійснення державного аудиту у будь-якій країні світу, в тому числі і в Україні. Однак, існують інші погляди на визначення принципів державного аудиту.

Оскільки державний аудит є формою державного фінансового контролю, то йому притаманні принципи фінансового контролю взагалі.

Базові принципи фінансового контролю визначено в Лімській декларації керівних принципів контролю, що прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у жовтні 1977 р. [7]. Лімською декларацією на основі багатовікового досвіду здійснення фінансового контролю було визначено такі принципи фінансового контролю: незалежність фінансового контролю як невід'ємного атрибута демократії й обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами; законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю; визначення необхідності здійснення переднього 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 [7].

Слід відмітити, що зазначені принципи набули широкого розповсюдження та дістали подальшого закріплення у національних законодавствах різних країн світу, у тому числі й України. Так, на початку XXI сторіччя у м. Києві керівниками вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД, у тому числі за участі голови Рахункової палати України П. Симоненка, на основі Лімської декларації було прийнято Декларацію про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць СНД. Зазначена Декларація визначає загальні принципи фінансового контролю, до яких, окрім фундаментальних принципів фінансового контролю, також належать оперативність, доказовість та додержання професійної етики.

У законодавстві Російської Федерації зазначені такі принципи фінансового контролю: принцип законності; принцип гласності; принцип федералізму; принцип плановості; незалежність, об'єктивність і компетентність контролю.

Дотримання зазначених принципів цілком ґарантують ефективне здійснення фінансового контролю на різних рівнях державного управління, а також різними суб'єктами контролю (державного і приватного секторів).

Підходи до визначення принципів фінансового контролю ґрунтовно проаналізовані у науковій праці Л. В. Дікань [2, с. 41–44]. Тож, за визначенням автора, найбільш розповсюдженими принципами фінансового контролю є законність, об'єктивність, незалежність, гласність і професіоналізм.

О. Ю. Большакова та Г. О. Кравченко до традиційних принципів фінансового контролю відносять демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини і громадянина, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм та конфіденційність [3].

В юридичній науці узагальнено принципи фінансового контролю, які дають змогу органам фінансового контролю у повному обсязі забезпечувати виконання своїх повноважень. До них належать принципи: законності, об'єктивності, поєднання державних, регіональних і приватних інтересів; розподілу контрольних повноважень, який передбачає розмежування функцій ініціювання та виконання фінансового контролю між суб'єктами; повноти охоплення об'єктів контролем, який досягається внаслідок суцільного відстежування або вибіркової перевірки певних сегментів підконтрольних об'єктів; достовірності фактичної інформації, додержання якого забезпечує її відповідність реальним фінансовим ресурсам, процесам і результатам діяльності, що їх відображає ця інформація; збалансованості контрольних дій, який передбачає узгодженість їх внутрішньої та зовнішньої



спрямованості й забезпечує рівновагу фінансового контролю; превентивності контрольних дій, завдяки якому досягається завчасне здійснення контролю з метою запобігання виникненню істотних відхилень фактичного здійснення фінансового процесу від встановлених норм; самодостатності системи контролю, що передбачає наявність такого складу елементів контролюючої системи, який забезпечує ефективність її функціонування й розвитку; ефективності, що передбачає пристосованість системи контролю до фінансової діяльності господарюючих суб'єктів; принцип відповідальності, який передбачає відповідальність контролюючих суб'єктів за ефективність функціонування системи фінансового контролю та господарюючих суб'єктів за наслідки контрольних дій [4].

Таким чином, можна відмітити значне різноманіття принципів фінансового контролю взагалі та державного аудиту зокрема. Однак, на думку автора, основними принципами державного аудиту повинні бути принципи незалежності, об'єктивності, професійної компетентності та ефективності. Адже дотримання цих принципів дасть змогу державному аудиту своєчасно, повно та об'єктивно виявити фінансове порушення, а також розробити ґрунтовні рекомендації стосовно підвищення ефективності використання бюджетних коштів і майна. Як напрямок подальших досліджень слід вказати на необхідність розробки законодавчих актів, які б чітко визначали принципи здійснення державного аудиту в Україні.

**Література:** 1. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна" від 15.12.2005 р. // Урядовий кур'єр. – 2006. – № 2. – 5 січня. – С. 6. 2. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія : монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 92 с. 3. Большакова О. Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності / О. Ю. Большакова, Г. О. Кравченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua>. 4. Орлюк О. П. Фінансове право / О. П. Орлюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ebk.net.ua>. 5. Принципи державного аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.icps.kiev.ua>. 6. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS "Аудит державних фінансів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua>. 7. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. – 1991. – № 1.

**Ветчинкіна К. О.**

УДК 657.6

## ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*Анотація. Розглянуто основні завдання та функції Державної контрольно-ревізійної служби з метою виявлення її місця і ролі при здійсненні державного аудиту, проаналізовано установи та організації, які були перевірені органами Державної контрольно-ревізійної служби.*

*Аннотация. Рассмотрено основные задачи и функции Государственной контрольно-ревизионной службы с целью выявления её места и роли при осуществлении государственного аудита, проанализовано учреждения и организации, которые были проверены органами государственной контрольно-ревизионной службы.*

*Annotation. The major tasks and functions of state control and auditing services to identify the place and role of civil control services in the implementation of state audit are studied; institutions and organizations, that are audited by public control and auditing services, are analyzed.*

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, державна контрольно-ревізійна служба, концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.*

Виходячи з бажання України вступити до Європейського Союзу, пріоритетним напрямком у цьому процесі є адаптація системи державного фінансового контролю до європейських вимог. Актуальність даної теми обумовлена у необхідності розробки раціональної системи реформування державного фінансового контролю (далі – ДФК) з метою досягнення європейського рівня здійснення такого контролю.

Метою статті є дослідження проблем реформуванні ДФК, а також визначення ролі Державної контрольно-ревізійної служби (далі – ДКРС).

Завданням статті є: аналіз підходів до реформування системи державного фінансового контролю в Україні, групування проблем, які перешкоджають реформуванню ДКРС у системі державного внутрішнього фінансового контролю.

© Ветчинкіна К. О., 2010

Інтеграція України в світовий простір, стрімкий розвиток ринкових структур, виникнення нових та відновлення існуючих напрямів економічної діяльності зумовлюють необхідність реформування діючої в Україні системи державного фінансового контролю та запровадження принципово нових для України форм фінансового контролю, однією з яких є державний аудит. У 2005 році було здійснено спробу реформувати систему державного фінансового контролю та державного аудиту з урахуванням європейських вимог [1].

Проблемою наукового дослідження є недосконалість законодавчої бази та теоретичного підґрунтя у сфері державного фінансового контролю.

До українських вчених, які зробили найбільший внесок у вирішення досліджуваної проблеми, можна віднести: А. А. Атабасву, І. Басанцева, Л. В. Дікань, І. М. Іванову.

Кабінетом Міністрів України було прийнято Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (далі – Концепція) на 2005 – 2015 роки, яка спрямована на зміну ідеології фінансового контролю відповідно норм і правил Європейського Союзу, вдосконалення правового поля у сфері державного фінансового контролю [1]. Відповідно до Концепції, суб'єктами державного фінансового контролю (ДФК) є: Державна контрольно-ревізійна служба та Рахункова Палата України.

Державна контрольно-ревізійна служба – це центральний державний орган виконавчої влади, який функціонує з метою перевірки дотримання чинного законодавства з ведення бухгалтерського обліку, ефективності використання бюджетних коштів. Згідно з Бюджетним кодексом України [2] органи ДКРС здійснюють контроль за: цільовим та ефективним використанням коштів Державного бюджету і місцевих бюджетів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабміну України; порядком ведення бухгалтерського обліку і достовірністю звітності про виконання Державного бюджету і місцевих бюджетів, кошторисів. Про гостру необхідність підвищення результативності, дієвості та ефективності державного фінансового контролю, яка виникла на сьогодні свідчать статистичні дані щодо постійного підвищення кількості виявлених порушень одночасно зі зниженням кількості підприємств, установ, організацій, які перевіряються органами ДКРС України. Кількість перевірених установ і організацій органами ДКРС України за 1999 – 2008 роки наведена на рисунку [1].

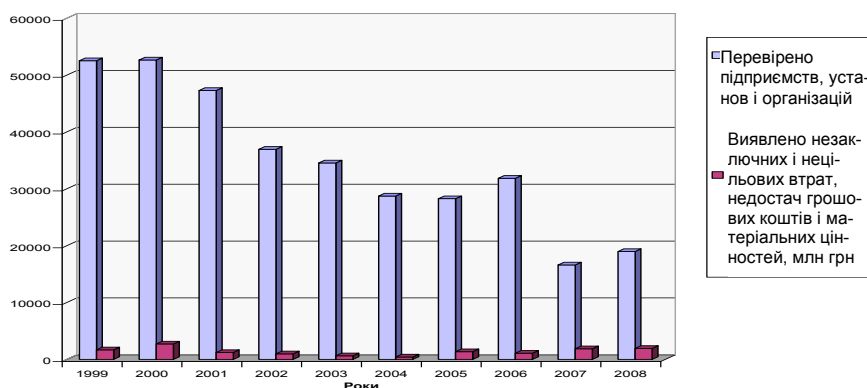


Рис. Кількість перевірених установ і організацій органами ДКРС України за 1999 – 2008 роки

Як видно з рисунку, останнім часом кількість перевірених установ і організацій органами ДКРС України знижується у зв'язку зі стрімкими процесами роздержавлення власності. Але кількість виявлених незаконних і нецільових втрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей постійно зростає. Наведені дані та проведені дослідження висвітлили те, що допущення такої кількості фінансових порушень у державному секторі треба відносити не лише до низької фінансової дисципліни та зловживань, а й до недоліків організаційної та функціональної складових ДФК. Аналіз наведених даних досить чітко вказує на відсутність належної координації у діях державних контролюючих органів. Основою державного внутрішнього фінансового контролю, що здійснюють органи Державної контрольно-ревізійної служби та контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади, є інспектування. Такий контроль спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами [3].

Головними проблемами реформування ДФК є: неефективність діяльності органів влади як на державному, так і на регіональному рівнях; відсутність досконалої законодавчої бази; відсутність належної координації та єдиної інформаційної бази між органами ДФК; відсутність гарантій незалежності; недосконалість проведення контрольних заходів, які не відповідають сучасним вимогам; неефективне здійснення цільової підготовки фахівців для органів державного фінансового контролю через низький рівень викладання, брак підручників і досконалої методичної літератури, незабезпеченість набуття належного практичного досвіду тощо. На думку автора, проблемами реформування ДФК можна класифікувати на зовнішні (на рівні держави) та внутрішні (на рівні органів здійснення контролю). До зовнішніх варто віднести відсутність досконалої законодавчої бази, неефективність діяльності органів влади як на державному, так і на регіональному рівнях, відсутність належної координації та єдиної інформаційної бази між органами ДФК, відсутність гарантій незалежності. До внутрішніх – недосконалість проведення контрольних захо-



дів, які не відповідають сучасним вимогам, неефективне здійснення цільової підготовки фахівців для органів державного фінансового контролю через низький рівень викладання, брак підручників і досконалої методичної літератури, незабезпеченість набуття належного практичного досвіду тощо.

У таблиці наведено схему розподілу обов'язків з проведення державного аудиту.

Таблиця

**Схема розподілу обов'язків в умовах здійснення державного аудиту [4]**

Структурні рівні аудиту	Відповідальні виконавці	Одержувачі аудиторських звітів
Державний аудит 1-го рівня	Голов КРУ	Органи влади Міністерство фінансів Державне казначейство Громадськість
Державний аудит 2-го рівня	Регіональні КРУ	Фінансові управління Державне казначейство Громадськість
Державний аудит 3-го рівня	КРВ в районах, містах Відомчі контролери Приватні аудитори	Фінансові відділи Державне казначейство

На думку автора, така схема, на відміну від концепції державного фінансового контролю, надає ДКРС можливість не бути розформованою і функціонувати й надалі, але у більш новому розрізі.

Таким чином, на сьогодні економіка країни несе значні втрати через низьку фінансову, бюджетну, податкову дисципліну, недостатню ефективну роботу системи державного фінансового контролю. Однією з головних причин такого становища є слабкість законодавчої бази, безсистемність і правова невизначеність фінансового контролю. Система державного фінансового контролю, що склалася на сьогодні, об'єктивно потребує реформування, яке необхідно проводити на основі попередньо розробленої концепції.

**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. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 3. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С. 44–48. 4. <http://www.rusnauka.com>. 5. Іванова І. М. Реформування системи державного фінансового контролю // Фінансовий контроль. – 2005. – № 6. – С. 145–150. 6. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

**Білокобильська Л. С.**

УДК 657.633(100)

## **ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ З УРАХУВАННЯМ ДОСВІДУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН**

*Анотація. Розглянуто проблеми розвитку аудиту ефективності та шляхи вдосконалення його методики з урахуванням досвіду зарубіжних країн.*

*Аннотация. Рассмотрены проблемы развития аудита эффективности и пути усовершенствования его методики с учетом опыта зарубежных стран.*

*Annotation. The problems of the efficiency audit development and the ways of its methods' improvement of methods are considered in work with provision for experience of the foreign countries.*

*Ключові поняття: аудит ефективності, методика аудиту ефективності, реформа бюджетного процесу.*

На сьогодні аудит ефективності широко використовується в усіх секторах економіки, оскільки він сприяє успішному вирішенню проблем підвищення ефективності й результативності бюджетних витрат, які є актуальними практично для всіх країн.

© Білокобильська Л. С., 2010



Проблеми ефективного використання бюджетних коштів та оцінки результатів управління актуальні і 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 багатого досвіду економічно розвинених країн світу, відсутність чіткої системи нормативно-правового регулювання питань організації та методики проведення аудиту ефективності у державному секторі. Методики проведення аудиту ефективності не відповідають усім сучасним вимогам і потребують значного доопрацювання.

У процесі вивчення цієї проблеми були розглянуті роботи таких авторів: А. М. Любенко, та І. Ю. Чумакова

Мета статті – дослідження проблем, що пов'язані із розвитком аудиту ефективності в Україні, вирішення існуючих проблем та окреслення принципових умов для подальшого розвитку аудиту і наближення до найкращої міжнародної практики аудиту ефективності.

Запровадження аудиту ефективності в Україні супроводжується складнощами та проблемами.

1. Однією з основних проблем є незавершеність реформи бюджетного процесу. Так, на сьогодні запроваджено лише окремі елементи програмно-цільового методу: форми бюджетних запитів, програму класифікації видатків державного бюджету, розподіл бюджетних програм за пріоритетами, розроблено результативні показники виконання бюджетних програм. Проблеми: 1) для виконавців програм актуальна проблема – розробка системи показників результативності виконання показників бюджетних програм; 2) удосконалення показників для виконання кожного завдання програми; 3) для проведення аудиту ефективності немає належної інформаційної бази, відсутня звітність про результати діяльності, відомості про якість наданих державних послуг [1].

2. Відсутність упорядкованої системи нормативно-правового регулювання. Багато актів стосуються питань державного фінансового контролю, але в них немає єдиної концептуальної основи щодо визначення термінології, засад організації, методики проведення.

3. Не вирішене питання про те, хто саме повинен займатися аудитом ефективності – тільки Рахункова палата або органи ДКРС та ДКУ, чи інші органи.

4. Не врегульоване питання організації та методики проведення цього аудиту незалежними аудиторами, не створено належної правової основи для його запровадження у їх практичну діяльність.

5. Згідно з Рішенням АПУ окремі види оцінок ефективності використання виробничих потужностей, здійснення окремих операцій, функціонування систем внутрішнього контролю та інших систем діяльності суб'єктів господарювання віднесено до складу завдань з надання впевненості, що не є аудитом. Державні аудитори Канади при перевірках використовують методику, за якої високий рівень ризику зумовлений суттєвістю в очікуванні відхилення від стандартів [2].

6. Обмежено застосовується внутрішній аудит, правове та методологічне забезпечення державного внутрішнього контролю та аудиту формується, а завдання, які вирішуються, визначаються нормативними вимогами, що висувуються до аудиту фінансової звітності. Важливо швидше запровадити поняття оцінки стану внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів на етапі планування та організації контрольних заходів.

7. Фрагментарність методичної бази. Багато процедур аудиту ефективності можна запозичити з аудиту фінансової звітності, але в цілому розробка методики є більш складною. Неможливе застосування показників комерційної діяльності для оцінки ефективності в державному управлінні. Контрольні заходи Рахункової палати та ГоловкиРУ спрямовані на виявлення бюджетних правопорушень, а не на експертизу якості діючого управління та оцінку ефективності планування і використання бюджетних коштів. За даними звіту Рахункової палати за 2008 р. виявлено порушення від нецільового та неефективного використання бюджетних коштів, частка яких у структурі бюджетних правопорушень дорівнює відповідно 54 і 46 % [3].

Державний аудитор дотримується режиму економії ресурсів відповідно до стандартів і положень Державного офісу обліку Уряду США. Аудитори US GAO застосовують види оцінок ефективності: оцінку процесу – відповідність якості послуг сподіванням; оцінку продукту – рівня досягнення результатів програми; оцінку впливу – чистого ефекту виконання програми із зіставлення з тим, що було б у разі її відсутності; оцінку витрат-корисності-результативності – відповідності між результатами виконання програми й витраченими ресурсами [4].

Сьогодні більшість перевірок у США, Великій Британії, Канаді, Австралії та інших країнах належать до категорії аудиту адміністративної діяльності, а тому мають багато спільних рис із державним аудитом. Державний аудит становить нове бачення контрольної функції, яку державний аудитор виконує разом з керівниками організацій, що підлягають дослідженню. Державний аудитор виконує не тільки роль контролера, а й консультанта. У Нідерландах до завдань аудиту ефективності входить оцінка рівня діяльності на предмет досягнення запланованого результату [2].

8. В Україні відсутня система навчання і перепідготовки державних службовців з контролю та аудиту. Державний Секретар штату Вашингтон прийняв Ініціативу 900, яка визначає функції та завдання державних аудиторів при аудиті ефективності і визначає основи з їх навчання. Також у ній визначаються місця економії ресурсів (так, у штаті Техас забезпечено економію 9 млрд дол.).

9. Недостатньо вітчизняної літератури, докладних розробок, посібників, стандартів, що дає прогалину у формуванні його методології і вимагає теоретичних розробок і практичного втілення.



10. Немає чіткого та однозначного визначення термінів з аудиту ефективності у сучасній літературі. У Законі "Про аудиторську діяльність" під аудитом розуміють винятково аудит фінансової звітності. Зарубіжні автори розглядають термін "аудит" як "процес накопичення та оцінки інформації, яка піддається кількісній оцінці та відноситься до специфічної господарської системи, для визначення і висловлення незалежної думки про ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям". При такому трактуванні під аудитом розуміють усі існуючі на практиці види аудиту, в тому числі зовнішній (незалежний), державний і внутрішній.

Отже, необхідно дотримання в аудиті ефективності умов для його розвитку, вирішення проблем та наближення до найкращої міжнародної практики, для того щоб він зайняв належне місце в системі державного фінансового контролю, сприяв би модернізації бюджетного процесу і підвищенню якості державного управління.

Потрібно створити належну нормативну та методичну основи для проведення аудиту ефективності, справдити єдину концепцію розвитку державного фінансового контролю в Україні з урахуванням найкращої міжнародної практики та контролювати виконання принципів, вказаних у загальних стандартах професійної етики державних аудиторів і контролерів у сфері державних фінансів. Внести зміни і доповнення в чинне законодавство, зокрема до Бюджетного кодексу, Закону України "Про Рахункову палату".

Також необхідно завершити впровадження механізмів програмно-цільового методу, забезпечивши не тільки формування, а й застосування в бюджетному процесі повної та достовірної звітності про результативні показники виконання бюджетних програм з метою вдосконалення інформаційної бази.

Особливу увагу приділити покращенню якості літератури, яка б повно визначала поняття, стандарти, методика аудиту ефективності.

Важливу роль у вдосконаленні методики й практики державного фінансового контролю та запровадження механізмів аудиту ефективності відіграє створення умов для підготовки і атестації аудиторів, які працюють у секторі державного управління. Необхідно розробити комплексний підхід до підбору фахівців, їх теоретичної й практичної професійної підготовки; також відповідні програми навчання, порядок атестації фахівців з державного контролю й аудиту.

Необхідно більш активно залучати незалежних аудиторів до проведення аудиту ефективності. Практична реалізація цього можлива тільки після опрацювання та закріплення у вітчизняному законодавстві механізмів залучення до проведення аудиту ефективності у державному секторі більш кваліфікованих сертифікованих аудиторів.

До розробки пропозицій з питань методики аудиту ефективності можуть бути залучені професійні аудиторські організації (зокрема, АПУ і САУ), незалежні аудитори та експерти, що мають досвід взаємодії з органами та організаціями сектору державного управління за аналогією до міжнародної практики.

---

**Література:** 1. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Ю. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 55–62. 2. Любенко А. М. За критерієм ефективності, або перспективи проведення державного фінансового аудиту в Україні / А. М. Любенко // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1. – С. 44–46. 3. [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua). 4. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 137–146.

## Секція 2

# "Сучасні тенденції розвитку незалежного аудиту"

УДК 657.92

Черкова К. Ю.

### ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР У ПРОЦЕСІ АУДИТУ

*Анотація. Розглянуто поняття та сутність аналітичних процедур в аудиті. Наведена класифікація методів аналітичних процедур, досліджено їх використання на різних етапах проведення аудиту, розкрито особливості використання регресійного аналізу із застосуванням комп'ютерної техніки.*

*Аннотация. Рассмотрены понятия и сущность аналитических процедур в аудите. Приведена классификация методов аналитических процедур, исследовано их пользование на разных этапах проведения аудита, раскрыты особенности использования регионального анализа с применением компьютерной техники.*

*Anotation. The understanding of the nature of the analytical procedures in the audit is given. The main methods of analytical procedures and the peculiarities of their performing on the different stages of the audit are suggested. The regression analysis as one of the methods of analytical procedures and its performing in the computer environment is studied.*

*Ключові слова: трендовий аналіз, аналіз показників, аналітичні процедури, регресійний аналіз.*

Конкуренція на ринку аудиторських послуг призводить до того, що аудитори намагаються для зменшення витрат скорочувати обсяги перевірок (тестів) бухгалтерських документів, застосовуючи певні методики та процедури. Серед таких методик — встановлення прийнятного рівня суттєвості та допустимого ризику невиявлення суттєвих невідповідностей, а також використання різних математичних та статистичних методів.

Такі методи статистики й аналізу, як порівняння, групування, деталізація показників, індекси, елімінування, балансовий, сальдовий тощо використовуються під час проведення аналітичних процедур в аудиті. Г. М. Давидов називає їх такими, що не є власне аудиторськими [1].

У зарубіжних та вітчизняних працях з аудиту точка зору фахівців стосовно класифікації та визначення понять, пов'язаних з аудиторською діяльністю, неоднозначна, проте спільною є думка щодо важливості використання аналітичних процедур під час проведення аудиторської перевірки, оскільки вони дають змогу аудитору виявити незвичайні факти та потенційні зони ризику, отримати ефективні аудиторські докази, проаналізувати отримані аудиторські висновки.

У процесі проведення аудиту здійснюється перевірка, моделювання й аналіз облікових даних з метою визначення їх повноти, якості, правомірності та вірогідності. Для цього змодельовані облікові дані порівнюються з реальними даними інформаційної системи, а також здійснюється тестування розрахунків і перерозрахунків, підсумування, повторне упорядкування і формування звітних даних та порівняння їх з реальними даними.

Необхідно додати, що в аналітичних процедурах використовуються не лише фінансові дані, а й операційні. Так, наприклад, обсяги продажів супермаркету залежать значною мірою від загальної площі приміщень, а промислового підприємства — від потужностей виробничих ліній. Тому автор доповнює визначення аналітичних процедур і зазначає, що вони складаються з порівнянь, обчислень, спостережень, перевірок, проведених для того, щоб сформулювати свої очікування щодо взаємозв'язку між фінансовими та операційними даними [2].

У Міжнародних стандартах з аудиту (МСА) наводиться визначення, що аналітичні процедури — це не лише аналіз основних співвідношень та трендів, а й дослідження коливань і зв'язків, що не відповідають сформованим очікуванням (МСА 520).

Такий аналіз і дослідження сьогодні проводять на всіх етапах аудиту. Зокрема, на етапі планування це дає змогу не лише зрозуміти специфіку функціонування підприємства, а й правильно оцінити обсяги аудиту, його основні напрямки.

До основних методів аналітичних процедур належать: числові та процентні порівняння; коефіцієнтний аналіз; аналіз, заснований на статистичних методах; регресійний аналіз [3].



Загалом аналітичні процедури складаються з таких методів:

Трендовий аналіз — це фіксування змін в бухгалтерському балансі за певний період часу. Наприклад, переглядаючи обсяги продажів клієнта за останні три роки, аудитор зауважує, що вони зростали на 5 % щорічно. Ця інформація допоможе сформулювати певні очікування аудитора щодо обсягів продажу поточного року.

Однак необхідно зазначити, що трендовий аналіз варто використовувати лише у стабільно-му середовищі, коли підприємство не зазнає суттєвих поточних змін. Крім того, такий аналіз буде ефективнішим, якщо використовувати дезагреговані дані. Так, наприклад, трендовий аналіз щодо продуктів і розміщень або по кварталах і місяцях є більш точним й ефективним, ніж аналіз агрегованих даних.

Аналіз показників — це порівняння співвідношень між двома або більше статтями фінансової звітності клієнта (наприклад, між собівартістю проданої продукції і вартістю запасів для визначення коефіцієнта оборотності запасів) або порівняння бухгалтерських балансів з нефінансовими даними (наприклад, дохід від проданої продукції і загальну кількість замовлень). Традиційні фінансові показники поділяються, зазвичай, на показники ліквідності, фінансової стійкості, прибутковості та ділової активності підприємства. Саме через те, що аналіз показників базується на вивченні співвідношень між двома або більше змінними, він є глибшою формою аналізу, ніж трендовий.

Тест на прийнятність полягає у використанні статистичних моделей для виміру очікувань аудитора стосовно статей фінансової звітності з використанням фінансової та нефінансової інформації. Наприклад, аудитор може використати середній показник наповненості готелю та середній показник прибутку з кімнати, щоб оцінити доходи готелю за певний період.

Регресійний аналіз подібний до тесту на прийнятність, оскільки полягає у побудові статистичних моделей для виміру очікувань аудитора стосовно статей фінансової звітності. Проте при регресійному аналізі використовуються складні регресійні методи.

Його перевагою над іншими аналітичними методами є те, що він може бути використаний для прогнозування статей фінансового звіту підприємства, а надійність і правильність очікувань аудитора — достатньо точно виміряні.

Першим кроком під час проведення регресійного аналізу є розробка моделі. Для цього визначаються фінансові та операційні змінні та встановлюється зв'язок між ними. Наприклад, на дохід від реалізації певного магазину можуть впливати його місцерозташування, певні економічні реалії (дохід населення), витрати на рекламу. Зауважимо, що кількість вибраних факторів має бути оптимальною, аби отримана модель не була ані занадто простою (отримані аудиторські докази в такому разі будуть недостатніми), ані занадто складною (таку модель досить важко і дорого обчислювати).

Після того як залежна змінна спрогнозована, її можна порівняти з фактичним значенням, при цьому важливу роль відіграє аудиторська оцінка відхилень. Так, необхідно встановити допустиме граничне значення процента відхилення. Для цього оцінюється багато факторів: середовище, в якому функціонує компанія (для більш динамічного та нестабільного середовища допускається більший процент відхилення), ризик випадкової чи навмисної помилки, оцінений на етапі планування (для процесів, де оцінений ризик є досить високим, процент відхилення повинен бути мінімальним), природа зв'язку (зв'язок між рахунками у звіті про фінансові результати проявляється зазвичай чіткіше, ніж у балансі).

Якщо отриманий процент відхилення мінімальний та обґрунтований, отримані прогнозні дані можна вважати достатнім аудиторським доказом для підтвердження певного рахунку. Якщо ж процент відхилення перевищує допустимі межі та є необґрунтовано високим, аудитору необхідно або перевірити проведені аналітичні процедури (можливо, не було враховано певного важливого зв'язку), або проводити подальше тестування (у вигляді детальної перевірки) [4].

Отже, аналітичні процедури складаються з порівнянь, обчислень, спостережень, спрямованих на виявлення чіткого зв'язку між фінансовими та операційними даними. Подальше підтвердження або непідтвердження такого взаємозв'язку на основі перевірки фактичних даних перетворюється на ефективний аудиторський доказ, оскільки дає аудитору великий обсяг необхідної інформації і при цьому потребує набагато менше затрат, ніж проведення детального тестування.

---

**Література:** 1. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студ. спец. "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. — Житомир : ПП Рута, 2002. – 672 с. 2. Давидов Г. М. Аудит : навч. посібн. / Г. М. Давидов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Т-во "Знання", КОО, 2001. – 363 с. 3. Завгородній В. П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В. П. Завгородній – К. : А.С.К., 1998. – 768 с. 4. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – Львів – К.: Каравела, 2000 ; Новий світ, 2002. – 504 с.

## МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація. Відображено загальну методика проведення аудиту основних засобів, особливо акцентована увага на поступовому проведенні аудиту, тобто етап планування аудиту основних засобів.*

*Аннотация. Отражена общая методика проведения аудита основных средств, особенно акцентировано внимание на постепенном проведении аудита, то есть этап планирования аудита основных средств.*

*Annotation. The general method of basic facilities audit conducting is reflected, the attention is paid to the gradual conducting of audit, that is the stage of planning of audit of basic facilities.*

*Ключові слова: основні засоби, амортизація, аудит основних засобів, інвентаризація, переоцінка, оренда, аудиторська перевірка.*

Аудит основних засобів відіграє важливу роль у системі господарювання. Використання науково обгрунтованої організації і методики здійснення аудиту є об'єктивним процесом, оскільки сприяє достовірності відображення інформації про вартість основних засобів, правильному нарахуванню амортизації, розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) і визначенню фінансового результату. Оскільки специфіка аудиту основних засобів пов'язана з деякими особливостями, то існує потреба розглянути послідовність проведення аудиту основних засобів в Україні, тому вибрана тема є актуальною.

Проблеми дослідження методики аудиту основних засобів підприємства висвітлені в роботах вітчизняних вчених, таких, як Н. О. Бондаренко [1], М. Т. Білуха, О. М. Брадул [2], З. О. Душко [3], М. М. Колос [3], Ю. В. Піча [4], В. Д. Понікаров [1], С. М. Попова [1], Б. Ф. Усач [3] та багато ін. Як показали дослідження, у більшості опублікованих робіт автори недостатньо приділяють уваги розробці сучасної методики аудиту основних засобів. Отже, підкреслюючи важливість зазначених проблем та подальшого практичного застосування обраного напрямку й обумовили вибір теми статті і вказують на її актуальність.

Метою статті є з'ясування особливостей аудиту основних засобів підприємства.

У рамках поставленої мети можна визначити завдання дослідження, які можуть включати такі складові:

проаналізувати основні підходи щодо розуміння сутності основних засобів підприємства;

вивчити методику аудиту основних засобів підприємства;

зробити висновки та запропонувати нові підходи для аудиту основних засобів.

Об'єктом дослідження є основні засоби підприємства.

Предметом дослідження виступає теорія і практика аудиту основних засобів підприємства.

Серед загальнонаукових методів, які були використані для дослідження поставлених завдань, слід виділити: аналіз, синтез, індукцію, дедукцію і моделювання. Також при проведенні аудиту основних засобів були використані і специфічні методи, серед яких обчислення, інвентаризація, документальна перевірка, статистичні методи, обстеження.

У структурі господарювання важливе місце займає аудит основних засобів підприємства, який є однією із складових частин загального аудиту фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів.

Відповідно до П(С)БО № 7, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Для якісного проведення аудиту основних засобів виникає потреба ретельного його планування, розподілу перевірки на кілька етапів та досягнення на кожному з них поставлених цілей. Саме на цій стадії дуже важливо опрацювати площину аудиту та окреслити загальну послідовність його проведення [3, с. 127].

Після складання договору керівництво аудиторської фірми вирішує питання щодо призначення відповідального за проведення аудиторської перевірки основних засобів підприємства та складу аудиторської бригади. Усю попередню узагальнюючу інформацію аудитор може зібрати, провівши тест внутрішнього контролю основних засобів [1, с. 172 – 173].

Аудит основних засобів починають з перевірки за фактом. Особливу увагу приділяють попереднім матеріалам інвентаризації, документальним свідченням проведення консервації та монтажу основних засобів, актам інвентаризації орендованих, а також розукомплектованих основних засобів. Якщо картина виявляється нечіткою та заплутаною, то провадять вибіркову інвентаризацію під наглядом аудитора.



Об'єктом дослідження також будуть свідчення про збільшення первісної вартості основних засобів, виявлення несправного обладнання, яке спричиняє брак продукції, випущеної з його допомогою, а також списання (ліквідація) або заміна основних засобів або деталей до них.

Розбіжності в документальному оформленні наявності та руху основних засобів виявляють зіставленням сум, що наведені в інвентарних картках, та тих, які зазначені в описі інвентарних карток. Якщо розбіжності існують, варто з'ясувати причини та встановити винних осіб, а також надати конкретні рекомендації щодо поліпшення існуючого становища [2, с. 289 – 290].

На першій стадії безпосередньої перевірки аудиторю слід перевірити правильність віднесення об'єктів до груп основних засобів, правильність їх визнання відповідно до визначених законодавством критеріїв. При цьому необхідно звернути увагу на складові частини основних засобів: строк експлуатації, чи є вони окремими основними засобами, чи включені безпосередньо в структурі з основним компонентом, чи всім присвоєно інвентарні номери тощо.

Крім того, слід здійснити перевірку фактів придбання основних засобів підприємством у фізичних осіб та оформлення всіх відповідних документів. Що стосується аудиту витрат на проведення ремонтних робіт та поліпшень, то аудиторю слід виявити, які з таких витрат понесені на збільшення майбутніх економічних вигід об'єкта основних засобів, а які на їх підтримання. На основі виявленої інформації потрібно оформити робочий документ стосовно виявлених порушень із зазначенням рекомендацій.

Під час здійснення аудиту капітального ремонту треба перевірити первинні документи, що засвідчують його, а також річні плани проведення ремонтних робіт на підприємстві.

Значної уваги при аудиті заслуговують операції з переоцінки основних засобів. Аудитору необхідно виявити, чи правомірно відбулася переоцінка об'єкта, чи дійсно залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої, чи правильно визначено при цьому суму зносу.

При здійсненні перевірки основних засобів окремим пунктом з'ясовують правильність і точність розрахунку амортизаційних відрахувань, чи за корисним призначенням їх використовують, який метод амортизації застосовує підприємство та закріплений наказом про облікову політику, чи є він ефективним. Потрібно також ознайомитися з відомостями розрахунків сум амортизації залишками у Головній книзі.

На цьому етапі перевіряють правомірність вибуття основних засобів, ознайомлюються з відповідними рішеннями керівництва на здійснення таких операцій (наприклад, протоколи загальних зборів), перевіряють акти приймання-передачі, ліквідації, досліджують затвердження таких актів уповноваженими особами, а також факт фіксування відповідних відміток бухгалтерією в інвентарних картках. Необхідно також перевірити відповідність первинних документів синтетичним регістрам на основі Головної книги, фінансової звітності, журналів-ордерів.

При перевірці вибуття основних засобів аудитор з'ясовує, чи створена на підприємстві постійно діюча наглядова комісія із списання засобів праці. Якщо основні засоби ліквідовують внаслідок аварії або інших надзвичайних ситуацій, то треба ознайомитися з актами про аварію, ліквідацію, а також з довідкою з метеорологічної служби, встановити, що призвело до надзвичайної ситуації [2, с. 294].

Варто перевірити отримані та передані в оренду основні засоби: наявність відповідних договорів оренди, розрахунок орендних платежів і своєчасність їх внесення, операції з поліпшень та ремонтів, порядок повернення.

Важливим етапом є здійснення перевірки за можливими випадками порушень, наприклад, чи не замінялися нові основні засоби на раніше списані або подібні об'єкти, чи оприбутковувалися підприємством розукомплектовані основні засоби, чи були факти знищення внаслідок надзвичайних подій або їх розкрадання чи нестач основних засобів, які не закріплені за матеріально відповідальними особами, чи відбувалося переміщення основних засобів без відповідних на це актів, чи була в цьому потреба, чи є факти безгосподарського ставлення до майна підприємства, зокрема, чи здійснювалося списання основних засобів раніше строку служби тощо.

Результати вивчення стану та правильності формування статті «Основні засоби» підприємства аудитор відображає в табличній формі довільного змісту, в якій накопичується інформація про виявлені порушення при їх відображенні на рахунках бухгалтерського обліку та фінансової звітності [2, с. 291].

За цією методикою можна перевірити законність відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо руху основних засобів, проконтролювати їх наявність і збереження, а також підтвердити достовірність статті бухгалтерського обліку «Основні засоби».

Дотримання усіх наведених вище складових аудиторської перевірки дасть змогу аудитору охопити загальну картину обліку основних засобів на підприємстві та його організацію, провести якісний аудит.

---

**Література:** 1. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посібн. / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К., 2004. – 300 с. 2. Організація та методика проведення аудиту : навч.-практ. посібн. / В. В. Сопко, В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова та ін. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К., 2006. – 576 с. 3. Усач Б. Ф. Організація та методика аудиту : підручник / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К., 2006. – 295 с. 4. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посібн. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 2-ге вид. – К., 2005. – 560 с.

## ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ АУДИТУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація. Розглянуто питання стосовно завдань, котрі аудитор ставить перед собою під час перевірки доходів підприємства та аналізу показників підприємства.*

*Аннотация. Рассмотрено вопросы относительно задач, которые аудитор ставит перед собой во время проверки доходов предприятия и анализа показателей предприятия.*

*Annotation. The tasks which a public accountant set oneself during the enterprise profits testing and the analise of enterprise indexes are considered.*

*Ключові слова: прибуток, аудит доходів, облік доходів.*

Метою будь-якої підприємницької діяльності є одержання прибутку. Доходи виникають у результаті проведення операцій, спрямованих на збільшення економічних вигід. Економічною вигодою є прибуток. Звідси отримання доходів прямо пропорційно впливає на суму отриманого прибутку, тобто на досягнення основної мети підприємництва. Тому всі об'єкти підприємницької діяльності прагнуть одержати якнайкращі результати за цими показниками, а вони, у свою чергу, стають предметами аудиторських перевірок, які потребують детального вивчення.

Аудит доходів і фінансових результатів є одним із найскладніших напрямів аудиту.

Питання дослідження аудиту обліку доходу за видами діяльності на підприємствах є дуже важливим і актуальним у наш час. Це пов'язано з тим, що з розвитком ринкових відносин і 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. Фінансові результати відображають мету підприємницької діяльності; її доходність і є вирішальними для підприємства. Окрім його керівництва та колективу, вони цікавлять вкладників капіталу (інвесторів), кредиторів, державні органи, в першу чергу податкову службу, фондові біржі, які займаються купівлею-продажем цінних паперів та ін.

Методологічним забезпеченням в даній статті служать роботи І. В. Даниленко, Б. Ф. Усача, З. О. Душко, М. М. Колос та ін.

Основною метою аудиту операцій з обліку доходів і результатів діяльності є:

1. Встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів.
2. Правильне і повне відображення в первинних документах доходів.

3. Правильне ведення обліку доходів та фінансових результатів діяльності і відповідності їх прийнятій обліковій політиці підприємства.

4. Контроль за дохідною та видатковою частиною прибутку.

5. Узагальнення показників та інформації про наявність нерозподіленого прибутку підприємства.

Предметом аудиту операцій з обліку доходів є господарські операції, які пов'язані з формуванням дохідної частини всередині підприємства та за його межами.

Визнання доходу у фінансовому обліку за принципами здійснюється залежно від видів доходу.

Під час проведення аудиту доходів джерелами інформації аудитора є: дані про облікову політику підприємства, первинні документи з обліку доходів, на основі яких формується чистий прибуток підприємства, облікові документи, які використовуються для відображення в обліку операцій з формування прибутку підприємства (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, платіжні вимоги, платіжні доручення, довідки бухгалтерії), акти, аудиторські висновки та інша документація, яка була здійснена в минулих періодах, звітність, що узагальнює результати аудиту, законодавчі акти та інші нормативні документи [1].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затвердженою наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291 (далі – Інструкція № 291) про доходи майбутніх періодів відносять: доходи у вигляді отриманих авансових платежів за здані в аренду основні засоби та інші необоротні активи; отримана підписка на періодичні і довідкове видання; виторг від продажу квитків транспортних та театральньо-видовищних підприємств; абонентна плата за користування засобами зв'язку та ін. [2].

Доходи загального фонду: неподаткові надходження: надходження від розміщення в установах банків тимчасово вільних бюджетних коштів, надходження від санкцій (штрафів, пені тощо), кошти від реалізації майна, дивіденди (дохід), нарахування на акції (паї) господарських товариств, що є державною власністю; доходи від операцій з капіталом: надходження від реалізації державних запасів товарів, надходження від продажу землі і нематеріальних активів.

Доходи спеціального фонду: неподаткові надходження: кошти від арендної плати; офіційні трансферти: дотації, субсидія [3].



Для виконання плану аудитор повинен підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки з визначенням у ній конкретних завдань і процедур для кожного об'єкта аудиту.

Програма оформлюється у вигляді таблиці за кожним об'єктом перевірки окремо. На початку програми вказується: назва підприємства, період перевірки, дата перевірки, об'єкт перевірки.

Програма за кожним об'єктом аудиту підписується керівником групи аудиторів або керівником аудиторської фірми [4].

Програма може включати такі питання щодо аудиту доходів (валовий дохід, скорегований валовий дохід, прибуток): своєчасність і повнота відображення у бухгалтерському обліку валових доходів; правильність коригування валового доходу на суму валових витрат; своєчасність і повнота відображення в обліку доходів по придбаних ринкових акціях, облігаціях; своєчасність і повнота відображення в обліку емісійного доходу; правильність формування балансового прибутку; склад позареалізаційних доходів і витрат; дотримання встановленого порядку розподілу прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства, та використання фондів економічного стимулювання; правильність відображення в обліку курсових різниць по операціях з іноземною валютою; правильність відображення в обліку знижок від звичайних цін (оподаткування знижок) [4].

Аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

На сьогодні аудит як вид контролю є необхідним і обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – це передумова успішного функціонування суб'єктів господарювання. Одним із важливих чинників, які впливають на загальний кінцевий фінансовий результат діяльності підприємств, є рівень та величина отриманих доходів, ефективність та раціональність їх використання тощо. Тому аудит доходів підприємства дуже важливий [5].

Ураховуючи те, що система аудиту в Україні знаходиться у процесі розвитку та вдосконалення, виникає необхідність у створенні системи контролю його якості. Сьогодні якість вітчизняного аудиту взагалі й аудиту фінансової звітності зокрема викликає багато нарікань: методика перевірки залишається недосконалою і не повністю враховує сучасні наукові надбання, що мають бути покладені в основу розвитку аудиторської практики.

Виходячи з цього, запорукою професійного надання аудиторських послуг є налагоджений процес формування документації з аудиту, наявність якої, з одного боку, дає змогу аудиторам в разі необхідності захистити сумлінність виконання своїх обов'язків, а з іншого – документування процедур аудиторської перевірки створює базу для контролю якості аудиторських перевірок.

**Література:** 1. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підручник / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – С. 174–184. 2. Доходи і расходи будущих периодов // Баланс. – 2009. – № 44 – С. 33–35. 3. Даниленко І. В. Аудит наукових установ (Особливості обліку доходів і витрат у наукових установах, які фінансуються з бюджету) / В. І. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 4. – С. 15–22. 4. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. – 4-те вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2007. – С. 40–50. 5. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.12.1994 р. № 334/94 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>.

**Лоза С. А.**

УДК 657.6

## ПРОБЛЕМА НЕЗАЛЕЖНОСТІ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

*Анотація. Розглянуто проблему незалежності аудитора, яка має вирішальне значення при виконанні ним його прямих обов'язків. Встановлено фактори, що впливають на незалежність, та розроблено деякі варіанти виходу із несприятливих обставин, котрі виникають під час аудиту.*

*Анотация. Рассмотрено проблему независимости аудитора, которая играет для него одну из ведущих ролей, при выполнении профессиональных обязанностей. Определены факторы, непосредственно влияющие на независимость, а также разработаны некоторые варианты выхода из неблагоприятных ситуаций, которые возникают во время аудита.*

*Annotation. The problem of independence of public accountant, which has a decision value at implementation of direct duties, is considered. Factors which influence on independence are set, some variants of unfavorable circumstances (which arise up during an audit) wayout are developed.*

*Ключові слова: аудитор, незалежність аудитора, незалежність у думках, незалежність у діях.*

Слово «аудитор» походить з латинської мови, воно має досить давні корені й означає «слухач», «той, що вислуховує». У Німеччині так називали молодих фахівців, які були присутніми при

© Лоза С. А., 2010



розгляді судових справ, але не мали права голосу. У Франції під час Другої Імперії аудиторів брали участь у засіданнях Держради, таким чином вони готувались до отримання посад чиновників високого рангу.

Своїм корінням історія аудиту сягає XVIII століття, саме в цей час шотландським комерсантам вперше було запропоновано провести перевірку бухгалтерської звітності [1]. Остаточне ж становлення аудиту відбулося в 1861 р. з прийняттям у Великобританії закону, котрий в обов'язковому порядку передбачав перевірку рахунків і звітів компаній не рідше 1-го разу на рік.

В останні десятиліття поряд із процесом глобалізації світової економіки відбувається поступове розширення ринків капіталу. Тепер рівень економічного розвитку країни все частіше визначається результатами діяльності тих її компаній, акції яких котируються на міжнародних фондових біржах. Для того щоб правильно встановити вартість випущених цінних паперів, необхідно провести аналіз фінансової звітності організації-емітента. Саме тоді до гри вступають аудиторські фірми, котрі надають послуги відносно перевірки звітності підприємства та правильності ведення бухгалтерського обліку. Результати перевірки заслуговують на довіру лише в тому випадку, коли вони були отримані відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту (МСА). До однієї із таких вимог можна віднести незалежність аудитора, тобто його здатність робити об'єктивні та неупереджені висновки.

Об'єктом даної статті є аудиторська діяльність, а предметом – проблема незалежності в аудиті.

Мета роботи – привернути увагу до такого, на перший погляд, здавалося б не досить вагомого аспекту аудиторської діяльності, як дотримання вимог професійної етики.

Для цього потрібно показати всю важливість проблеми незалежності аудиту, встановити чинники, які на неї впливають, а також віднайти шляхи її вирішення.

Можливість збереження професійної незалежності аудиторів неодноразово обговорювалася провідними спеціалістами. У нашій країні цим займалися М. К. Шульман, Р. Р. Білик, Н. А. Чорна, Н. І. Гаєвська, І. Н. Дмитренко.

Історія свідчить, що проблема незалежності була актуальною ще на ранніх стадіях розвитку аудиту, який півтора століття назад був новим і дуже перспективним напрямом діяльності професійних бухгалтерів. У ті часи поняття незалежності означало, в першу чергу, свободу від будь-якого впливу менеджерів клієнта. Журнал „The Accountant” („Бухгалтер”) – єдиний з відомих бухгалтерських журналів, який висвітлював події „первинної” аудиторської історії, писав з цього приводу: „Аудит не повинен бути обмежений у його сфері, а аудитор не повинні бути обмежені наперед визначеним часом виконання їхньої роботи” [2].

Тоді незалежність існувала лише як певна концепція або принцип, який нібито всі розуміли, але який ніде не був прописаний. У професійних колах це викликало занепокоєння, і вже наприкінці XIX ст. все частіше почали висловлюватися думки щодо необхідності нормативного врегулювання незалежності.

Згодом правила професійної поведінки було зафіксовано в кодексах етики, котрі на сьогоднішній день діють майже у кожній країні, де створені аудиторські організації.

Як відомо, в Україні у даний час Кодекс етики професійних бухгалтерів, розроблений МФБ і прийнятий рішенням № 122/2 Аудиторської палати України від 18.04.2003 р., у якому фундаментальними принципами етики є такі: чесність; об'єктивність; професійна компетентність та належна ретельність; конфіденційність; професійна поведінка; дотримання технічних і професійних стандартів, а також вимог законодавства.

Кодекс етики розглядає низку ситуацій, що можуть вплинути на незалежність аудитора і яких потрібно уникати. Щоправда рекомендації, наведені в Кодексі, часто мають надто загальний або неконкретний характер, щоб їх можна було використувувати на практиці.

До переліку найбільш вагомих ситуацій та обставин, що впливають на незалежність аудитора, можна віднести такі [3]:

1. Фінансовий взаємозв'язок з клієнтами або їхніми справами.
2. Призначення на посаду в компанії. Аудитор не має права приймати завдання на проведення аудиторської перевірки, якщо він є членом керівного органу чи працівником компанії або був такою особою раніше.
3. Надання інших послуг клієнтам аудиторської перевірки. Аудитор не повинен виконувати жодних управлінських функцій чи приймати якісь управлінські рішення, якщо він надає послуги з проведення незалежної аудиторської перевірки.
4. Особисті та сімейні стосунки. Вважається неприйнятним, якщо аудитор перебуває в сімейних стосунках з посадовими особами підприємства, на якому він проводить перевірку.
5. Гонорари та умовні винагороди.
6. Товари та послуги. Аудитор не повинен приймати товари чи послуги від клієнта, а також надмірні знаки гостинності.
7. Колишні партнери.
8. Реальний або можливий розгляд судової справи. У разі, коли клієнт з тих чи інших причин ініціює судову справу проти аудитора (наприклад, за звинуваченнями у шахрайстві) або висловлює обґрунтовану погрозу це зробити, незалежність аудитора опиняється під загрозою.
9. Тривалі відносини старшого персоналу з клієнтами аудиторських послуг. Якщо керівники і менеджери аудиторської фірми занадто довго працюють з одним клієнтом, виникає загроза втрати незалежності. Щоб уникнути цього, має бути забезпечена регулярна ротація персоналу, а якщо це можливо – залучення іншого аудитора або проведення іншого заходу "професійної безпеки".



Розглянемо офіційний підхід до визначення незалежності:

1) незалежність у думках (незалежність „для себе”) – стан мислення, який дозволяє аудиторів формувати думку, уникаючи впливу факторів, що становлять загрозу професійному судженню; стан, який допомагає підходити до виконання завдань цілісно й об’єктивно, з належним професійним скептицизмом;

2) незалежність у діях (незалежність „для інших”) – запобігання будь-яким фактам та обставинам, які в очах розумної і добре проінформованої третьої сторони могли б скомпрометувати здатність аудиторської фірми чи аудитора працювати цілісно, об’єктивно і з належним професійним скептицизмом [4].

Для забезпечення високого рівня незалежності зовнішніх аудиторів і підвищення рівня незалежності внутрішніх можна внести такі пропозиції:

усі нюанси, що стосуються незалежності, повинні бути оцінені і викладені у звіті аудитора. Аудитор має вказати, як він підтримував належний рівень незалежності і протидіяв загрозам, що зазвичай виникають у процесі роботи з клієнтом;

необхідно впровадити модель оцінки загроз і ризиків незалежності;

треба вирішувати проблеми ротації аудиторів шляхом: 1) повної або часткової заміни штату, який задіяний для проведення аудиту; 2) спільного проведення аудиту двома аудиторськими фірмами;

можливо доцільно було б зробити внутрішній аудит обов’язковим для всіх компаній.

Отже, вітчизняні аудитори повинні намагатися дотримуватися вимог та рекомендацій Кодексу етики. Звичайно, робити це досить складно, зважаючи на рівень розвитку аудиторської діяльності, практику бізнесу та взаємовідносини з державними контролюючими органами. Проте намагання хоча б маленькими кроками збільшувати свою професійну незалежність є запорукою поступового зростання престижу аудиторської професії і підвищення її ролі у суспільстві.

---

**Література:** 1. Гаєвська Н. І. Етичні вимоги до професії аудитора / Н. І. Гаєвська // Аудитор України. – 2006. – № 16 (100). – С. 7–10. 2. Білик Р. Р. Незалежність в аудиторській професії: історія і сучасність / Р. Р. Білик // Аудитор України. – 2005. – № 5 (57). – С. 16–20. 3. Дмитренко І. Н. Правове і регламентне забезпечення незалежності аудиторів: проблеми і рішення / І. Н. Дмитренко // Аудитор України. – 2007. – № 8 (114). – С. 12–16. 4. Крапивко М. Забезпечення суспільного визнання незалежності: новий етап розвитку аудиту / М. Крапивко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12. – С. 25–27.

**Голод В. Л.**

УДК 657.6(477)

## **ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ**

*Анотація. Висвітлюються питання здійснення контролю якості аудиторських послуг в Україні. Особлива увага приділяється нормативним актам, які прийняті для впровадження контролю, положенням, що ними регламентуються. Крім того, розкриваються види і процедури контролю якості аудиту, які знайшли своє застосування на території нашої держави.*

*Аннотация. Освещены вопросы осуществления контроля качества аудиторских услуг в Украине. Особое внимание уделяется нормативным актам, которые приняты для внедрения контроля, положениям, которые они регламентируют. Кроме того, раскрываются виды и процедуры контроля качества аудита, которые нашли свое применение на территории нашего государства.*

*Annotation. The questions of realization of control of public accountant services quality in Ukraine are lighted up. The special attention is paid to the normative certificates which are accepted for introduction of control, positions, that are regulated by them. In addition, kinds and control of audit qualities procedures, which found the application on territory of our country are suggested.*

*Ключові слова: якість аудиту, види контролю якості аудиторських послуг, Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг.*

Аудит у нашій країні вже пройшов певний етап розвитку. Зараз центр уваги має бути перенесений з питань становлення аудиту на типові завдання галузі, що вже сформувалась: підвищення якості послуг, зниження їх собівартості, вихід вітчизняного аудиту на міжнародний рівень.

Забезпечення якості аудиторських послуг необхідне для зміцнення позицій аудиту на внутрішньому і зовнішньому ринках, зростання конкурентоспроможності. Якісна складова аудиторських послуг дасть змогу збільшити корисність і ефективність аудиту для економіки країни.

---

© Голод В. Л., 2010



На сьогодні в Україні немає достатнього законодавчого фундаменту і досвіду судових розглядів позовів щодо аудиторських фірм (аудиторів), відпрацьованих методик оцінювання розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту, тому головним шляхом підвищення якості аудиту в сучасних умовах поки що залишається професійний контроль за якістю аудиторських перевірок.

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 та ін. Водночас, існує ще багато проблемних питань контролю якості аудиту, вивчення яких актуальне й які потребують подальших досліджень.

Метою статті є дослідження нормативного забезпечення і здійснення контролю якості аудиторських послуг в Україні. Як наслідок, для її розв'язання необхідно вирішити такі завдання: розглянути поняття якості в аудиті; дослідити початкові етапи нормативного закріплення контролю якості аудиторських послуг в нашій державі; вивчити вітчизняні види і процедури контролю якості аудиту і їх особливості.

Під час написання статті були використані такі методи: аналіз, узагальнення, описовий метод.

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

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.

Основними принципами перевірок щодо контролю якості є обов'язковість; незалежність; конфіденційність; доцільність; достатність; достовірність; колегіальність ухвалення рішень [1].

В Україні вже зроблено певні кроки щодо розвитку контролю якості аудиторських послуг. Так, 26 травня 2005 р. АПУ затверджено Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні. Воно є обов'язковим для всіх суб'єктів аудиторської діяльності й регламентує політику та процедури контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності для всіх аудиторських послуг, а також дотримання суб'єктами аудиторської діяльності відповідних професійних стандартів [2].

Із метою встановлення єдиних для України вимог до організації аудиторськими фірмами й аудиторами, 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 від 27.09.2007 р. № 182/4 затверджено Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг "Організація аудиторськими фірмами і аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг". 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].

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.

Контроль якості аудиту може бути: попереднім; поточним; наступним [4]. Попередній контроль виконується на етапі атестації аудиторів і аудиторських фірм і видачі їм дозволів на зайняття аудиторською діяльністю. Поточний контроль припускає перевірку: дотримання принципів незалежності, професіоналізму й компетентності аудиторів; виконання вимог законодавства, Міжнародних стандартів аудиту, внутрішньофірмових стандартів; дотримання етичних принципів аудиту; перевірку виконаної роботи з огляду на її відповідності стандартам, достатність документації, досягнення цілей аудиту. Наступний контроль за якістю аудиторських перевірок і наданням супутніх послуг здійснює уповноважений орган, який може проводити такі перевірки власними зусиллями, а також делегувати право їх здійснення акредитованим професійним аудиторським об'єднанням відносно учасників цих об'єднань.

Окрім зовнішнього контролю, якість аудиторської діяльності повинен забезпечувати і внутрішній контроль. Організація системи внутрішнього контролю та її функціонування спрямовані на усунення ризиків діяльності. Система міжнародних стандартів аудиту не оминула увагою такого аспекту аудиторської діяльності, як контроль якості надання аудиторських послуг. Методологічні основи контролю якості викладено в МСА 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації" [4]. Вимоги цього стандарту стосуються процедур внутрішнього контролю в аудиторській фірмі стосовно якості виконання окремої аудиторської перевірки.

В Україні суб'єктами контролю якості аудиту є сертифіковані аудитори й експерти фірми (внутрішній контроль – залежний контроль). Тому доцільною є розробка системи внутрішніх стандартів аудиту, у складі якої виокремлено внутрішній стандарт з контролю якості [5].



Під час розробки внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності вирішують такі завдання: визначають єдині організаційні й методологічні підходи до порядку надання аудиторських послуг; встановлюють обов'язкові мінімальні вимоги до забезпечення якості аудиторських послуг; регламентують систему внутрішньофірмового контролю.

Аудит у сучасних умовах – це потенційно високоінтелектуальна сфера діяльності, а аудитор – це лікар економіки підприємства. Багато чого залежить від лікаря, його професіоналізму і моральних якостей, але багато чого залежить і від пацієнта, його рівня самосвідомості, самооцінки, готовності і розуміння необхідності лікуватися і, головне, попереджати хворобу. Витрати на профілактику часто здаються нам викинутими грошима, але якщо класти на чаші ваг гроші і якість життя, то останнє повинно, на порушення принципу рівноваги, переважити.

Отже, в Україні доцільно надалі розвивати систему забезпечення контролю якості аудиту, постійно підвищувати роль аудиторської діяльності як ефективного інструменту зовнішнього контролю.

**Література:** 1. Нарышкина Л. Н. Методика организации внешнего контроля качества аудита / Л. Н. Нарышкина // Аудит сегодня. – 2005. – № 12. – С. 30–35. 2. 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. 3. Організація аудиторськими фірмами і аудиторями 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 : [www.liga.net](http://www.liga.net). 4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик [та ін.]. – К. : ІАМЦ АУ “Статус”, 2006. – С. 344–354. 5. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н. І. Дорош // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3 (23). – С. 264–267.

**Данько Ю. Г.**

УДК 657.6

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

*Анотація. Розглядаються питання стосовно дослідження процесу контролю якості надання аудиторських послуг.*

*Аннотация. Рассматриваются вопросы по поводу исследования процесса контроля качества предоставления аудиторских услуг.*

*Annotation. The questions, concerning research of process of quality control of audit services granting are considered.*

*Ключові слова: аудит, аудиторські послуги, контроль якості, документація, оперативний контроль, наступний контроль.*

Сучасні реалії розвитку аудиту в Україні активно впливають на необхідність вирішення проблеми створення внутрішніх стандартів контролю якості аудиторських послуг, яким належить важлива роль у нормативному забезпеченні аудиторської діяльності та професійному саморегулюванні. Вітчизняний досвід та зарубіжна практика свідчать, що застосування внутрішніх 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 й адміністрацією аудиторської фірми.

Маючи достатньо розвинену інфраструктуру та кваліфікованих фахівців, національна система аудиту водночас має практично апробоване системне забезпечення: нормативно-правове, інформаційно-методичне, програмно-технологічне та ін. Кожен із цих елементів системного забезпечення постійно оновлюється відповідно до потреб і вимог аудиторської практики, яка динамічно змінюється.

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

© Данько Ю. Г., 2010

Мета статті – дослідити положення основних нормативних документів щодо документації з аудиту та процесу контролю якості надання аудиторських послуг, запропонувати практичні приклади складання та оформлення робочих документів і здійснення їх оцінки, визначити перспективи використання інформаційних технологій.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 230 документація з аудиту означає запис виконаних аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також використовуються такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»). Аудитор повинен своєчасно формувати аудиторську документацію, яка забезпечує:

достатній і відповідний запис основи для аудиторського висновку;  
докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА та застосованих законодавчих та нормативних вимог [1].

Основне призначення документації – допомога в підвищенні якості аудиту та проведенні ефективної перевірки огляду та оцінка отриманих доказів і висновків, зроблених аудитором до завершення складання аудиторського висновку.

Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4 затверджено Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 [Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг] [2]. Разом з цим діє Міжнародний стандарт контролю якості 1 [Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, та надають супутні послуги]

У цих документах визначено:

по-перше, одним з аспектів політики й процедури контролю якості виконання завдання є те, що цей процес має бути задокументованим відповідно до Професійних стандартів;

по-друге, для досягнення якісного виконання завдання фірма зобов'язана мати і використовувати методики з виконання завдання у письмовому чи електронному форматі, програмні інструменти або інші форми стандартизованої документації;

по-третє, фірма зобов'язана у відповідний спосіб документувати: план, програми, інструкції, які були надані персоналу для розуміння цілей його роботи; процедури, терміни й обсяг виконаної роботи відповідно до професійних стандартів; дії з надання допомоги професіоналами та фахівцями менш досвідченим членам групи із завдання для чіткого розуміння цілей роботи; процес консультування із складних та спірних питань і застосування його наслідків; процеси нагляду за виконанням завдання; процедури перевірки завершеного завдання, зроблених важливих суджень і виду висновку (звіту), що надається за наслідками виконання завдання;

по-четверте, перевірку контролю якості виконання завдання потрібно здійснювати, зокрема, вибірковою перевіркою робочих документів, що стосуються важливих суджень, які було висловлено групою із завдання, та висновків, до яких дійшла група;

по-п'яте, групи із завдання мають своєчасно завершити формування остаточних файлів із завдання після надання висновків (звітів) із завдання. Максимальний період, за який слід завершити формування остаточних файлів для конкретних типів завдання, встановлює фірма; він залежить від характеру завдань, але не може перевищувати 60 днів від дати висновку (звіту);

по-шосте, фірма зобов'язана застосовувати політику та процедури, які вимагають наявності відповідної документації як підтвердження роботи кожного елемента своєї системи контролю якості.

МСА не встановлюють єдині форми робочих документів. Тому в аудиторській фірмі можуть бути розроблені свої типові форми робочих документів та встановлено систему базових показників і порядок визначення рівнів суттєвості згідно зі сферою застосування.

На превеликий жаль, як свідчить практика, вітчизняні аудитори не завжди складають робочі документи або їх складання має формальний характер. Передусім це зумовлено браком часу, який аудитор відводить на перевірку, та ціною 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 удосконалення організації та проведення аудиторської перевірки, внутрішнього контролю та якості аудиту з використанням інформаційних технологій на підставі МСА приділяють особливу увагу. Однак проблеми автоматизації та систематизації аудиторської діяльності накопичуються та лягають важким тягарем на кропітку працю аудитора.

Серед малочисельного вибору завершених програмних продуктів деякі з них певною мірою дають змогу аудитору автоматизувати такі етапи аудиту фінансової звітності, як планування перевірки, отримання аудиторських доказів, підготовка звітності на заключному етапі. На думку автора, одним із найдосконаліших з існуючих програмних продуктів є [IT Audit: Аудитор] про що свідчать його широкі функціональні можливості: автоматичне заповнення робочих документів даними бухгалтерського обліку, які імпортовано в програму з бухгалтерських програм клієнта, що забезпечує суттєве зниження часових витрат на документування процедур, які виконуються.

Слід також зазначити, що програма забезпечує можливість оперативного та наступного контролю якості надання аудиторських послуг [3].

Так, оперативний контроль якості аудиту у ході проведення аудиторської перевірки здійснює керівник аудиторської групи. Керівник аудиторської групи має можливість:

у розрізі однорідних операцій проаналізувати результати аудиторських процедур, виявлені порушення, відповіді співробітників на задані членами аудиторської групи питання;



перейти до даних бухгалтерського обліку, які були проаналізовані аудитором у процесі виконання відповідної аудиторської процедури;

ознайомитися зі змістом виявлених членами аудиторської групи порушень;  
затвердити результати перевірки однорідної господарської операції клієнта;  
затвердити виконання аудиторських процедур.

Наступний контроль якості аудиту виконується фахівцями із внутрішнього контролю якості за результатами завершення аудиту до підготовки аудиторського висновку. Фахівці із внутрішнього контролю мають можливість ознайомитися з результатами виконання аудиторських процедур, підготувати до них зауваження й питання.

Процес документування аудиту як складового елементу якісного надання аудиторських послуг є досить важливими та необхідним. З метою захисту своєї професійної та незалежної думки аудитор шляхом налагодженого механізму складання та оформлення робочої документації повинен продемонструвати, що його процедури належним чином сплановано, контролюються, зібрані достовірні докази, а висновок відповідає результатам перевірки.

**Література:** 1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. О. В. Селєзньов, О. Л. Ольховська, О. В. Гик та ін. – К., 2007. – 1172 с. 2. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затв. Рішенням Аудиторської палати України № 182/4 від 27.09.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 3. Назначение и основные функциональные возможности программы IT Audit: Аудитор V 1.9.1: Информационный бюллетень // КСБ «Мастер-Софт». – 2008. – 22 с. 4. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 182/3 від 27.09.2007 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net).

**Бурдовіцина А. А.**

УДК 657.633

## МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ

*Анотація. Розкривається послідовність проведення внутрішнього аудиту запасів підприємств. Визначені основні завдання та об'єкти внутрішнього аудиту запасів. Запропоновано заходи посилення системи внутрішнього контролю запасів підприємств.*

*Аннотация. Раскрывается последовательность проведения внутреннего аудита запасов предприятий. Определены основные задания и объекты внутреннего аудита запасов. Предложены мероприятия усиления системы внутреннего контроля запасов предприятий.*

*Annotation. The sequence of lead through of internal audit of enterprises supplies is studied. Basic tasks and objects of internal audit of supplies are certain. The measures of strengthening of the internal checking of supplies of enterprises system are offered.*

*Ключові слова: внутрішній аудит, запаси, методика.*

Найважливішою умовою подальшого розвитку й успішної господарської діяльності підприємств є ефективне використання виробничих запасів.

Виробничі запаси як складова виробничої собівартості готової продукції потребують забезпечення єдності основних ланок їх управління. Важлива роль у вирішенні цих завдань належить удосконаленню основних функцій управління підприємств, до яких належить контроль та аналіз. Як показує практика, ці завдання успішно виконує такий вид внутрішнього контролю, як внутрішній аудит.

Передумовою існування такого контролю є взаємна зацікавленість власників та керівників підприємства і аудитора в забезпеченні достовірності облікової та звітної інформації.

Важливою умовою методологічного забезпечення обліку запасів підприємств і вдосконалення обліково-аналітичної системи слугує система внутрішнього аудиту.

Загальні питання методики внутрішнього аудиту висвітлені в працях вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів. Проте серед науковців існують різні думки щодо трактування та призначення внутрішнього аудиту. Методологічна база та практичні аспекти аудиту запасів підприємств висвітлені в працях вітчизняних та зарубіжних вчених, а саме: О. А. Петрика, В. Я. Савченка, Э. А. Аренса, Е. М. Гутцайта та ін.

Проаналізувавши досягнення провідних вчених у цій галузі, деякі питання залишилися нерозкритими або не висвітленими остаточно. Для вирішення цієї проблеми необхідно розширити програму внутрішнього аудиту запасів.

© Бурдовіцина А. А., 2010

Вирішення проблем внутрішнього аудиту запасів підприємств неможливе без створення нової системи економічних відносин суб'єктів господарювання, які для досягнення позитивних фінансових результатів роботи мають створити належні умови для розвитку конкурентоспроможності.

Внутрішній аудит є основою для прийняття управлінських, оперативних і стратегічних рішень.

Проте питання розвитку внутрішнього аудиту в Україні повною мірою не висвітлені в нормативних і законодавчих документах. Зокрема, в Законі України „Про аудиторську діяльність” визначені лише правові основи такої діяльності та подані роз'яснення загальних термінів аудиту. У Законі не відображені поняття внутрішнього аудиту, його мети і завдань, прав та обов'язків внутрішніх аудиторів, об'єктів і суб'єктів внутрішнього аудиту запасів. Тобто проблемні питання внутрішнього аудиту запасів підприємств в Україні залишається не розробленою та не вирішені повною мірою та потребують подальших наукових досліджень [1, с. 122–123].

Метою написання статті є дослідження методології проведення внутрішнього аудиту запасів підприємств та їх систематизація для об'єктивності роботи.

Тому предметною ділянкою внутрішнього аудиту запасів є їх оцінка при надходженні та вибутті, способи оприбуткування, ефективність витрачання та нормування в рецептурних одиницях готової продукції, а також формування цінової політики з урахуванням собівартості отриманих та виготовлених запасів.

Дослідження методики проведення внутрішнього аудиту запасів на підприємствах, на думку автора, потрібно проводити в такій послідовності: перевірка оптимальних умов організації обліку; система діючого контролю та організація виробництва.

1. Аудитору необхідно перевірити додержання бухгалтерією основних вимог щодо достовірності і комплексності організації обліку запасів, а саме: дотримання нормативно-законодавчої бази, що регулює облік на підприємствах, виходячи зі специфіки технології; схема документообігу запасів; робочий план рахунків запасів; відповідальність підзвітних осіб; терміни та умови подання звітності тощо.

2. Аудитору необхідно перевірити наскільки якісно здійснюється контроль в операціях обліку запасів. Для цього необхідно встановити чи проводяться такі процедури внутрішнього контролю, як арифметична перевірка, проведення звірок з розрахунком, організація документообігу, проведення інвентаризацій, порівняння фактичних показників з плановими, встановлення причин розходження, розподіл повноважень та відповідальності, здійснення обліку виробництва і підготовка внутрішньої та зовнішньої звітності запасів. Система внутрішнього контролю запасів повинна відповідати розмірам і специфіці діяльності підприємства, функціонувати регулярно і ефективно, досягати поставленої мети.

3. Аудитору потрібно вивчити існуючий на підприємстві технологічний процес, особливо ті його ділянки, які найбільш суттєво впливають на виникнення втрат, вихід і якість продукції; аналізуючи технологічну документацію та порівнюючи її з даними бухгалтерського обліку [2, с.175 – 177].

Для досягнення основної мети внутрішнього аудиту запасів підприємств, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної та неупередженої інформації, на думку автора, необхідно виконати такі завдання:

- 1) оцінка стану обліку та контролю досліджуваного об'єкта – запасів підприємства;
- 2) аналіз ефективності запланованих програм проведення внутрішнього аудиту запасів;
- 3) порівняння отриманих результатів із запланованими та затвердженими керівництвом підприємства, що підтверджуються нормативними документами;
- 4) викладення власної думки аудитора та прогнозування подальших стратегій управління запасами [1, с. 129–130].

Об'єктами внутрішнього аудиту запасів підприємств, у процесі господарської діяльності, виступають різні запаси. Проте, на думку автора, необхідно дотримуватися таких умов щодо внутрішнього аудиту запасів підприємств:

- 1) контроль щодо кількості та якості запасів при надходженні від постачальників та їх внутрішньому переміщенні між цехами, матеріально відповідальними особами, складами та виробництвом;
- 2) формування центрів відповідальності за зберігання запасів і закріплення матеріальної відповідальності;
- 3) норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання (перевірка обґрунтованості затверджених норм та їх застосування в лімітно-забірних картках і відомостях на витрачання матеріалів);
- 4) дослідження первинної документація з обліку запасів щодо достовірності відображених у ній господарських операцій;
- 5) аналіз бухгалтерського обліку та звітності стосовно достовірності даних щодо залишків та руху відображених виробничих запасів;
- 6) дослідження причин появи браку та пошкодження запасів, які зумовили виникнення негативних явищ;
- 7) виявлення нестач цінностей при інвентаризації та збитки. Підведення підсумків дослідження інших об'єктів, де виявлено розбіжності, перевірка, чи підтверджується їх розмір даними бухгалтерського обліку та іншими зібраними доказами, наскільки достовірно встановлено матеріальну відповідальність працівників і розмір його відшкодування.

Результати дослідження системи обліку та внутрішнього контролю запасів підприємств дають можливість вибрати спосіб організації аудиту запасів: суцільний, вибіркового або комбінований.



Будь-який із способів організації аудиту запасів підприємств повинен містити програму аудиту, яка зобов'язана встановити перелік аудиторських процедур.

Внутрішній аудит запасів, на думку автора, зобов'язаний забезпечити адміністрацію підприємства цінною інформацією для прийняття управлінських рішень. Проте зовнішні користувачі можуть не покладатися на інформацію, що перевірена внутрішнім аудитором, через відсутність у нього незалежності. У такому випадку внутрішній аудит має забезпечити попередній контроль на стадії розгляду первинних документів, під час перевірки договорів, наказів, кошторисів тощо. Тобто внутрішній аудит може виконувати функції профілактичного заходу. Поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій запасів, а наступний контроль необхідно проводити на стадії узагальнення й аналізу облікової і звітної інформації тощо. Тому внутрішній аудит запасів повинен поєднувати елементи адміністративного, бухгалтерського та технічного контролю [3, с. 291 – 293].

Отже, досліджено об'єкти та запропоновано елементи внутрішнього аудиту запасів, що дасть можливість своєчасно виявити і виправити суттєві помилки, пов'язані з оформленням надходження, оприбуткування, руху, оцінки та вибуття запасів підприємств. Запропоновано заходи посилення системи внутрішнього бухгалтерського контролю запасів підприємств.

Основне завдання внутрішнього аудиту запасів підприємств полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно руху запасів.

Подальші перспективи досліджень варто спрямувати на узагальнення об'єктів внутрішнього аудиту підприємств, що знизить ризик невиявлення можливих помилок та підвищить якість аудиторських послуг.

---

**Література:** 1. Савченко В. Я. Аудит : навч. посібн. / В. Я. Савченко. – К. : 2002. – 322 с. 2. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К., 2003. – 260 с. 3. Гутцайт Е. М. Аудит: концепція, проблеми, ефективність, стандарти / Е. М. Гутцайт. – М., 2002. – 400 с.

---

**Можчиль А. І.**

УДК 657.6

## **МЕМОРАНДУМ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ ЯК ШЛЯХ ПІДВИЩЕННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ**

*Анотація. Стаття присвячена теоретичним та практичним проблемам використання меморандуму результатів аудиту в Україні. Розглянуті питання про чинність цього документу на території нашої держави, особливості його використання на практиці та ефективне підвищення контролю якості проведення аудиту за допомогою меморандуму.*

*Аннотация. Статья посвящена теоретическим и практическим проблемам использования меморандума результатов аудита в Украине. Рассмотрены вопросы о действии этого документа на территории нашего государства, особенности его использования на практике и эффективное повышение контроля качества проведения аудита с помощью меморандума.*

*Annotation. The article is devoted to the theoretical and practical problems of the use of audit results memorandum in Ukraine. The considered questions are about the action of this document on the territory of our country features of its use in practice and effective increase of audit conducting quality control by a memorandum.*

*Ключові слова: меморандум результатів перевірки аудитора, контроль якості, аудиторська перевірка, висновок аудитора.*

Ця тема є актуальною, тому що меморандум про результати аудиту є маловивченим інструментом у сфері проведення аудиторської перевірки в Україні і майже не висвітлена у літературних джерелах. Особливістю цієї проблеми є недостатня освітленість правил складання та використання меморандуму на практиці. Хоча в західних країнах меморандум про результати перевірки аудитора має досить широке використання і є обов'язковим документом аудитора, в Україні цей інструмент економічної діяльності є маловивченим і недостатньо урегульований законо-

---

© Можчиль А. І., 2010





давством, що не дає змоги аудиторам та аудиторським фірмам здійснювати повноцінні перевірки, узагальнення вивченого матеріалу та урегулювання тим самим конфліктів між клієнтами.

Завданням цієї роботи є вивчення головних аспектів використання меморандуму на практиці аудиторської діяльності, що дасть змогу поліпшити контроль якості аудиторських перевірок. Ця проблема в Україні є однією з важливих в організації аудиторської діяльності. Контроль якості забезпечує престиж аудиторської фірми, високі показники роботи та довіру замовника аудиторських послуг.

Відповідно до наказів Комітету з питань міжнародних стандартів аудиту і підтвердження достовірності інформації (International Auditing and Assurance Standards Board), діючого при Міжнародній федерації бухгалтерів (IFAC): меморандум результатів аудиту – частина робочої документації аудитора, яка узагальнює виконану аудиторською командою роботу, служить основним засобом інформування партнера про результати перевірки.

Він складається після закінчення всіх процедур перевірки, обговорення її результатів з клієнтом. Меморандум містить: опис виконаних робіт (аудит, обмежений огляд), опис перевіреного підприємства (його діяльності, результатів), звіт про завершальні аналітичні процедури. Наприкінці роботи надають запропоновані аудитором виправлення, вказують, які з них прийняті клієнтом, і спільну суму, що залишилася не виправленою. У меморандумі висвітлюють також критичні питання. На заключному етапі меморандуму робиться висновок про те, що всі процедури виконані, перевірені і затверджені відповідно до внутрішньофірмових стандартів прийнятих у фірмі.

Також меморандум можна розглядати як інформаційний лист, який складається за результатами аудиту для керівництва клієнта.

Він містить вказівки на ключові проблеми і зони ризику клієнта, носить інформаційний характер і складається винятково для того, щоб привертати увагу власників, керівництва, клієнта до наявних недоліків, а також указати способи їхнього усунення. Складання меморандуму не є обов'язковою процедурою аудиту в Україні. Меморандум може фігурувати як самостійний документ листування між аудитором та клієнтом або як додаток до особистого чи вербального звернення.

У додатку до меморандуму наводяться: протокол зустрічі з клієнтом, у якому обговорювалися проблеми і помилки, знайдені аудитором, податковий меморандум, фінансова звітність клієнта і проект висновку аудитора. Меморандум пишеться менеджером і затверджується партнером, але ці правила діють лише в західних країнах, у нас ці накази не використовуються повною мірою і мають свою специфіку виконання. Щодо універсальних визначень, меморандум (лат. *memorandum* – те, про що слід пам'ятати) – дипломатичний документ, у якому докладно викладається фактичний та юридичний зміст будь-якого питання і наводяться відповідні аргументи. Доповідна записка, пояснювальна письмова довідка, лист із приводу певних питань.

Це найбільш поширене визначення яке можна зустріти у багатьох джерелах. Також можна знайти менш інформативні поняття, у зв'язку з характером використання меморандумів.

Існують політичні, інформаційні, інвестиційні, меморандум про співробітництво. Меморандум – стислий перелік зауважень, виявлених у ході перевірки. Надається керівником перевірки в останній день перевірки і узгоджується з відповідальним представником Замовника.

Інвестиційний меморандум – це документ, що описує всі основні аспекти майбутнього підприємства (проекту) з точки зору інтересів інвестора.

В Україні відповідних законів, щодо використання меморандуму досі не прийнято. Така форма документа може набирати чинності на території України, якщо згоду на це надасть Верховна Рада України й отримає закріплення на відповідному рівні нормативно-правовими актами України [1; 2].

Сама форма меморандуму має перевагу, що дає змогу в суб'єктивній формі викласти, завдяки певній кількості фактів, об'єктивну точку зору з того чи іншого важливого питання та опису помилок і можливостей їх виправлення.

Усі роз'яснення й рекомендації про порядок усунення виявлених зауважень з посиланням на відповідні нормативні акти аудитор проводить у процесі перевірки обговорюючи їх з виконавцями Замовника. Після закінчення перевірки та виконання аудиторської послуги, що здійснюється аудитором за всіма розділами бухгалтерського обліку й фінансової звітності, відповідно до затвердженого плану й методик проведення робіт (процедур аудиту) оформлюються спеціальним документом між клієнтом й аудитором, який носить назву "Меморандум виправлення помилок за результатами перевірки". Складений спеціальний документ докладно описує всі виявлені помилки й зауваження в бухгалтерському, податковому обліку, фінансовій звітності, роз'яснює як правильно відобразити ту чи іншу операцію (з посиланням на нормативну базу), подає рекомендації з виправлення помилок і зауважень.

З меморандуму клієнт дізнається, які санкції очікують організації за зроблені помилки, знайомить із пропозиціями щодо ефективного використання наявних ресурсів, зниження податкових й інвестиційних ризиків. На узгодження зауважень між керівником групи й відповідальним співробітником Замовника, як правило, приділяється 1 – 2 дні після закінчення перевірки. У цей час члени аудиторської групи готують письмову інформацію зі своїх зауважень і представляють її керівникові групи. Зауваження, які були прийняті замовником і виправлені під час їхнього узгодження, у письмову інформацію аудитора не включаються, однак залишаються в його робочих документах.

Значення меморандуму в аудиті:

припинити різного роду конфлікти, які можуть виникнути з приводу суперечки між Замовником аудиту та незалежним аудитором у зв'язку з незгодою клієнта із зауваженнями аудитора;



аудитор повинен впевнитись, що всі помилки виправлені, для надання позитивного звіту. Для цього він повинен проконтролювати клієнта для недопущення проблем у майбутньому;

для контролю аудитор може використовувати різні прийоми та методи, які допоможуть правильно та ефективно проконтролювати клієнта [3].

Якщо при проведенні аудиту буде встановлено, що підприємство не виконало зауважень останньої перевірки, слід звернути увагу на необхідність поновлення обліку згідно з рекомендаціями. У противному разі, позитивний звіт не буде наданий керівництву компанії. У цьому випадку треба зобов'язати компанію опублікувати невиправлені помилки.

Права аудиторів стосовно виконання рекомендацій за результатами аудиту:

отримувати від підприємства пояснення і додаткові дані, необхідні для перевірки;

отримувати від третіх осіб інформацію, необхідну для аудиту;

надавати послуги щодо оцінки майна, проведення експертизи комп'ютерних програм бухгалтерського фінансового обліку;

вимогати від керівників та інших посадових осіб підприємства, діяльність якого перевіряється, їх виконання усунення порушень законодавства, контроль, а також припинення дій, які перешкоджають здійсненню перевірок;

обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення перевіряемого підприємства, яке перевіряється.

вимогати від керівників підприємства, що перевіряється, проведення інвентаризацій основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків. У необхідних випадках опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви.

Обов'язки аудиторів стосовно виконання рекомендацій за результатами аудиту:

доброжісно перевіряти стан бухгалтерського обліку та звітності замовника, їх достовірності після виправлень, зроблених клієнтом;

належним чином надавати аудиторські послуги;

повідомляти власникам, уповноваженим ними особам, замовникам про виявлені під час аудиту недоліки в обліку звітності;

зберігати в таємниці отриману під час аудиту інформацію;

не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці.

Якщо клієнт не погоджується виконувати рекомендації аудитора, у такому разі аудитор має право скорегувати свій висновок.

Аудиторський висновок може бути умовно-позитивним або негативним. При модифікації висновку за суттєвими аспектами аудитор має право скорегувати його таким чином, що він перетвориться з умовно-позитивного в негативний. При цьому аудитор має дотримуватися всіх правил проведення аудиту, адекватно оцінивши становище підприємства.

Якщо аудитор на підставі наведених аргументів дає негативний висновок, він складається з використанням формулювань:

"Не відповідає вимогам", "створює справжній стан справ", "Не дає справжнього уявлення", "Не відповідає", "Суперечить". Якщо аудитор відмовляється надати свій висновок про звітність, він вказує на неможливість на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про стан справ.

У випадку модифікації аудиторського висновку клієнту та іншим зацікавленим особам надаються додаткові підсумкові документи.

Таким чином, можна сказати, що меморандум виправлених помилок аудитора є значною складовою, урегулювання відповідних питань у взаємодії аудитора і клієнта та значною мірою підвищує якість аудиторської перевірки. На сьогоднішній день діючим законодавством України ще не врегульовано багато питань, які відносяться до контролю якості діяльності аудиторів. Щоб це зробити, потрібен певний час і багато зусиль зі сторони влади та Аудиторської палати України.

Меморандум про виправлені помилки аудитора у ході перевірки є по своїй суті неофіційним документом, який надає змогу домовитись між собою аудитору та клієнту без втручання третіх осіб, що дає змогу підвищити якість аудиту у процесі перевірки, доки Аудиторська палата України і Верховна Рада вирішують ці питання.

---

**Література:** 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" (зі змінами від 14 вересня 2006 р. № 140-V) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua). 2. Цивільний Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.Liga.Kiev.ua](http://www.Liga.Kiev.ua). 3. Азарська М. А. Методика проведення аудиту / М. А. Азарська, 2007. – 248 с. 4. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорії, методологія / В. П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 454 с. 5. Гаєвська Н. І. Контроль якості аудиту / Н. І. Гаєвська // Аудитор України – 2007. – 6. Дмитренко І. Н. Контроль якості аудиту від теорії до практики / І. Н. Дмитренко. – К., 2001. – 186 с. 7. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами / Б. Ф. Усач, 2005. – 247 с. 8. Андреев В. Д. Практический аудит (справочное пособие) / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с. – ISBN – 281 – 01791 – 1.

## АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

*Анотація. Розглянуто головні аспекти становлення аудиту на сучасному етапі, його розвиток стосовно контролю якості послуг та довіри до аудиторської фірми, а також висвітлено законопроект про аудиторську діяльність та пропозиції щодо його підтримки.*

*Аннотация. Рассмотрено главные аспекты становления аудита на современном этапе, его развитие относительно контроля качества услуг и доверия к аудиторской фирме, а также законопроект об аудиторской деятельности и предложения относительно его поддержки*

*Annotation. The main aspects of audit development at the present stage, its development concerning quality surveillance of services and trust to auditing firm are considered. The administration bill about audit activity and offers concerning its support are also suggested.*

*Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, якість аудиторських послуг, етика аудитора, законопроект, євроінтеграція.*

Нові умови господарювання (роздержавлення власності, створення самостійних підприємств, діяльність яких заснована на недержавних формах власності) обумовили необхідність виникнення й розвитку незалежного контролю. Однією з його важливих форм є аудит.

Пройшло 6 років з моменту прийняття нової редакції Закону України "Про аудиторську діяльність". За цей час законодавці дуже добре попрацювали над визначенням професії "аудитор". Діюча редакція Закону містить чіткі вимоги до осіб, які обрали цю професію [1, с. 1]. Так, у ст. 3 написано, що аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які вповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. При цьому аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає його кваліфікаційну придатність займатися аудиторською діяльністю на території України.

Дослідження Аудиторської палати України (далі – АПУ) говорять про те, що сьогодні попит на професію аудитора значно зріс. Про те, яка це престижна й прибуткова робота, пишуть у газетах і журналах. Але стати їм може далеко не кожний бажаючий, оскільки доведеться зіштовхнутися зі значною кількістю вимог. Основні аспекти аудиторської діяльності й особливостей професії аудитора й будуть зазначені в даній роботі.

Актуальність аудиту як професії полягає в тому, що сьогодні Україна взяла курс на євроінтеграцію, і це вимагає істотних змін у сфері економіки й не тільки через адаптацію чинного законодавства до міжнародних стандартів. Це стосується безпосередньо й сфери аудиту. Він повинен бути організований так, щоб адекватно відображати всі аспекти діяльності суб'єкта, що перевіряється. Тому варто звернути увагу на таке питання, як забезпечення якості аудиторських послуг, інтереси суспільства до якого не вщухали ніколи.

Щодо теми становлення аудиту в Україні існують кілька поглядів. Розглянемо деякі з них. М. Крапівко у своїй статті відзначив, що аудит в Україні пройшов досить довгий шлях становлення і сьогодні перед ним постає проблема суспільного визнання незалежності [2, с. 19]. І. Дмитренко вважає, що аудит уже має сформовану базу розвитку і тепер йому необхідно подбати про якісну сторону, що перетворюється в головні засоби здійсненні національної політики у сфері аудиторської діяльності [3, с. 62]. О. Редько висловив свою думку про аудит і його розвиток так: "Сьогоднішня місія аудиту в українському суспільстві – підвищити рівень довіри через висловлення правди суспільству про предмет його інтересів". Також він вважає, що аудит необхідний українському суспільству у вигляді форми незалежного контролю від державної влади, від великих мажоритарних власників [4, с. 56].

Голова Комісії з контролю якості аудиторських послуг В. І. Драч вважає, що вітчизняний аудит завершив своє становлення, і для того щоб достатньою мірою виконати вимоги щодо євроінтеграції, він переходить на новий рівень, а саме – забезпечення якості аудиторських послуг.

На думку автора, те, що на сьогодні виникла гостра необхідність у контролі якості послуг аудитора, відіграє важливу роль для подальшого розвитку аудиту як незалежного виду діяльності, тому що теперішнє економічне становище залишить "у живих" ті підприємства, які більш-менш стійко вистоять кризу, а аудит їм у цьому допоможе. Тому якість послуг збільшить конкурентоспроможність тих аудиторських фірм, які зроблять на це наголос і відповідально підійдуть до вирішення проблеми контролю якості.

У той же час, аудитор повинен гарантувати, що аудит виконується відповідно до стандартів, й забезпечувати вірогідність інформації через свою незалежну експертну оцінку, що бухгалтер не може гарантувати.

За 16 років аудиту в Україні була створена система аудиту, аналогічна країнам з ринковою економікою. Хоч аудит в Україні й з'явився як нав'язана Заходом пропозиція, сьогодні він потрібний насамперед українському суспільству.



Система аудиту на сьогодні охоплює: аудиторів, які надають професійні послуги, й складні аудиторські фірми, і аудиторів-підприємців, які діють одноосібно, зареєструвавши аудиторську діяльність [5, с. 16]. Але існує перспектива того, що з 2010 року аудиторську діяльність будуть здійснювати лише аудиторські фірми.

Аудитори належать до найкваліфікованішої частини економістів України [6, с. 5]. Більшість практикуючих в Україні аудиторів мають дві – три вищі освіти або вчену ступінь і великий професійний досвід. І це не дивно. Адже відповідно до кваліфікаційних вимог аудитор повинен: надавати бухгалтерські послуги; здійснювати аналіз фінансової діяльності компанії; проводити ревізію бухгалтерських документів і звітності, оцінювати їхню вірогідність, а також робити висновки про законність фінансових операцій клієнта; надавати консультації з питань господарської й фінансової діяльності, бухгалтерської звітності та оподаткування тощо.

Але не тільки володіння комплексом знань, але й застосування їх на практиці дозволить говорити про те, що аудитор якісно виконує свої послуги. Категорія якості нерозривно пов'язана з поняттям якості інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку й звітності бізнес-структур.

Чіткого визначення терміна "якість аудиторських послуг" не існує, проте з огляду на вимоги стандартів (насамперед МСА 220) можна сформулювати таке визначення. Отже, під якістю аудиторських послуг розуміють системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність у сфері аудиту [7, с. 47–48]. Також можна визначити складові якості аудиторських послуг (рисунок).

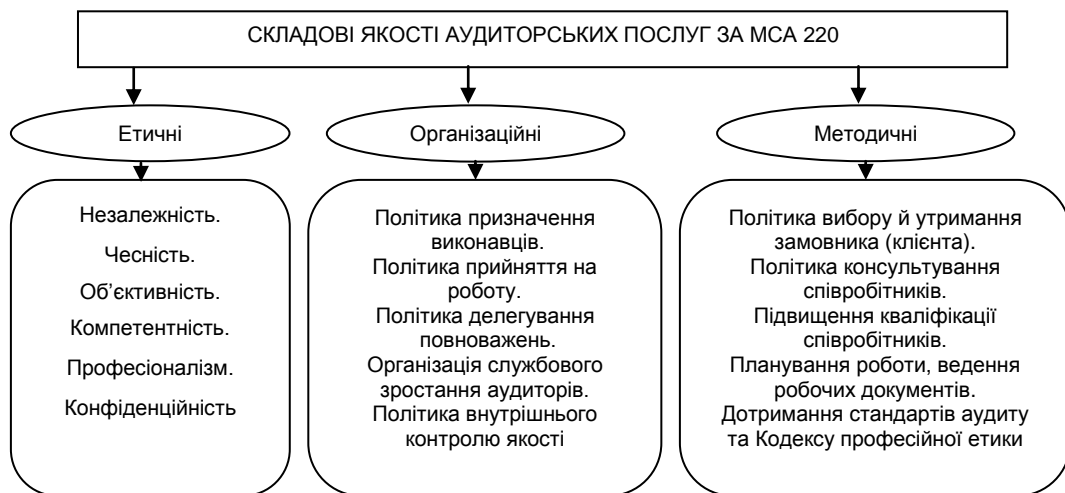


Рис. Критерії та чинники якості аудиторських послуг

Відповідності належної морально-психологічної атмосфери сприяє Кодекс професійної етики аудиторів. Значення етичних умов полягає в тому, що суспільна довіра дозволяє міркувати про загальнодержавний статус і довіру [6, с. 6–7].

Зараз аудитори зіштовхуються з тим, що при продажі бізнесу або заміні ключової фігури фінансова звітність може бути складена зі значними помилками. І в даному випадку виходить на перший план аудитор, що зв'яже дві сторони, одна із яких склала фінансову звітність, а друга використовує цю звітність як основу для прийняття інвестиційних рішень.

В умовах кризи професія аудитора виходить на перший план перед ухваленням рішення про інвестування, оскільки у звітах об'єкт буде виглядати ідеальним, але насправді це може бути не зовсім так.

Для того щоб отримати аудиторські послуги гарантованої якості, краще почати знайомство з аудиторською фірмою зі списку клієнтів, а також орієнтуватися на рекомендації. Корисну інформацію можна також отримати з рейтингу аудиторських фірм [8, с. 42–43].

Проте у процесі європейської інтеграції існує необхідність у тому, щоб українське законодавство мало відношення до міжнародних стандартів, щоб не лише МСА були джерелом тієї інформації, що стосується контролю якості, відповідальності, довіри до аудиторської фірми та інші аспекти, про які можна дізнатися із застосування міжнародних стандартів. Це допоможе підвищити довіру до аудиторів з боку суспільства, інвесторів та клієнтів. Тому запропонований 25 листопада 2009 року народними депутатами України М. Катеринчуком та А. Шкілем на розгляд Верховної Ради проект нового Закону України про аудиторську діяльність мусить звернути на себе особливу увагу.

Відтак, у новому запропонованому законі висвітлено такі аспекти [9].

Запровадження ефективної та незалежної системи суспільного нагляду за професією аудитора, що покликана сприяти підвищенню довіри до результатів аудиторських перевірок з боку основних споживачів — власників та акціонерів підприємств, інвесторів і суспільства в цілому.

Сприяння підвищенню відповідальності аудиторів та аудиторських компаній шляхом введення обов'язкового страхування професійної відповідальності.

Також передбачається, що аудиторські фірми повинні мати організаційно-правову форму акціонерного товариства або товариства з обмеженою відповідальністю, а статутний капітал повинен складати понад 100 000 гривень. Також у новому проекті планується перетворення Аудиторської па-



лати України (АПУ) на громадську неприбуткову організацію, основними функціями якої стане сертифікація аудиторів, призначення, визнання, відкликання реєстрації аудиторів (аудиторських фірм) та нагляд за здійсненням професійної діяльності і контролю якості. Членами палати стають усі аудитори, які сплачують членські внески, і всі без виключення уповноважені брати участь у зборах аудиторів та через демократичну процедуру виборів формувати керівні органи АПУ – раду та правління.

На думку фахівців, цей законопроект потребує ще дуже багато зусиль для прийняття, але це чудова можливість об'єднатися національним аудиторам заради європейського майбутнього професії аудитора.

Адже вся звітність мусить бути складена не лише згідно з національними стандартами П(С)БО і з так званою внутрішньою звітністю, складеною за принципами, викладеними керівництвом своєму бухгалтерові, але й найбільше уваги звертається на відповідність міжнародним стандартам фінансової звітності. Щоб досягти повної гармонії між національними і міжнародними стандартами, зміни в українському законодавстві просто необхідні.

Отже, можна зробити висновок про те, що ринок аудиту продовжує розвиватися і у нього без сумніву є хороші перспективи. Прийняття та поновлення законодавства у сфері аудиту допоможе аудиторам бути конкурентоспроможними, адже більш жорстокі вимоги просто зобов'язують аудиторів здобувати необхідний професіоналізм. Але щоб усі добрі прогнози збулися, необхідно пам'ятати, що довіра суспільства до аудиту буде напряму залежати від якості надання аудиторських послуг, особливо коли криза швидкими темпами наступає на економіку. Тому еталоном для будь-якого аудиту може бути тільки високо етичний, висококваліфікований професіонал з активною громадською позицією.

**Література:** 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 р. №3125–ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 2. Крапивко М. Обеспечение общественного признания независимости. Новый этап развития аудита / М. Крапивко // Аудитор Украины. – 2008. – № 1 (129). – С. 19–22. 3. Дмитриенко И. Н. Информационно-регламентное обеспечение внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг / И. Н. Дмитриенко // Аудитор Украины. – 2009. – № 7 – 8. – С. 62–63. 4. Крапивко М. Л. Аудит по-украински / М. Л. Крапивко, А. Ю. Редько // Аудитор Украины. – 2009. – № 11 – 2. – С. 56–57. 5. Пилипенко І. І. 15 років аудиту в Україні: досвід захисту інтересів суспільства і держави / І. І. Пилипенко, В. О. Шевчук // Аудитор України. – 2008. – № 6 (134). – С. 16 – 20. 6. Ливошко Т. Есть такая профессия – аудитор / Т. Ливошко // Баланс. – 2008. – № 33 (758). – С. 16–17. 7. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–54. 8. Алексеенко Д. Бурный рост рынка аудита в Украине прекратился, он постепенно переходит в стабильную фазу развития / Д. Алексеенко // Аудитор Украины. – 2008. – № 1–2. – С. 40–45. 9. Макеєва О. Законопроект № 5375 про аудиторську діяльність, 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://tnba.com.ua/ua>. 10. Закон України "Про аудиторську діяльність" у редакції Закону України від 14.09.2006 р. №140–V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 11. Драч В. І. Наступний крок – забезпечення якості аудиторських послуг / В. І. Драч // Аудитор України. – 2009. – № 5–6. – С. 60–61. 12. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання / О. А. Кузуб // Аудитор України. – 2008. – № 15 (143). – С. 12–15. 13. Пилипенко І. І. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку / І. І. Пилипенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №3. – С. 5–13. 14. Прилипка С. І. Концептуальні засади підготовки аудиторів в Україні / С. І. Прилипка // Аудитор України. – 2008. – № 3 (131). – С. 12–16.

УДК 654.76

**Ледньова А. О.**

## **АУТСОРТИНГ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ЯК ПЕРСПЕКТИВНИЙ НАПРЯМОК ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

*Анотация. Розкрито завдання комплексного незалежного аудиту, конкретизуються переваги та позитивні результати аутсортигу аудиторських послуг.*

*Аннотация. Раскрыты задачи комплексного независимого аудита, конкретизируются преимущества и положительные результаты аутсорсинга аудиторских услуг.*

*Annotation. The tasks of complex independent audit are discovered; also advantages and positive results of outsourcing of accountant services are specified.*

*Ключові слова: аудит, аутсортинг, незалежна оцінка, результативність, ефективність.*

Одним із важливих напрямків вдосконалення системи управління на мікрорівні національної економіки є впровадження в практику приватного господарювання механізмів зовнішнього аудиту. Зав-



дання останнього полягає у виразі незалежної аргументованої думки про достовірність і правильність різних форм звітності підприємства (насамперед фінансової), в яких зацікавлений замовник.

В окремих складних випадках перелік завдань зовнішнього аудиту може бути розширений. Наприклад, замовник прагне дізнатися або про відповідність поточних результатів господарської та фінансової діяльності компанії, її місії й стратегічні завдання розвитку; або про наявність альтернативних, більш ефективних та економічних способів досягнення поставлених цілей і т. п. Узагалі, як переконує світовий досвід, при проведенні комплексного зовнішнього аудиту, методичну базу якого формують взаємодоповнюючі методи бухгалтерського, фінансового, економічного та правового аналізу, акцент робиться на трьох моментах:

економічності (economy) використання ресурсів: придбання ресурсів у достатній кількості, необхідній якості та мінімально можливих витратах;

ефективності (efficiency): досягнення максимального ефекту при наявних ресурсних обмеженнях;

результативності (effectiveness): відповідність фактичних результатів запланованим, об'єктивні та суб'єктивні причини виявленої невідповідності.

На сьогодні аутсортинг є основною організаційною формою надання/отримання аудиторських послуг. Масова комп'ютеризація створила необхідні умови для того, щоб превентивний контроль за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів підприємницької діяльності було не тільки доцільно, а й зручно доручати стороннім організаціям. Мова йде про можливість передачі необхідної вихідної інформації та аналітичних результатів її обробки за допомогою мережі Інтернет без персонального спілкування із замовником послуг.

Співпраця з аудиторськими компаніями, відповідний ефективний аутсортинг надає приватним підприємствам (організаціям) можливість:

максимізувати вигоди від спеціалізації, сконцентрувавшись на основному виді діяльності.

Не відволікати від неї кошти на створення й постійне утримання власного аудиторського підрозділу (групи), кадровий склад якої не може обійтися без високооплачуваних фахівців, а комп'ютерне забезпечення – без достатньо дорогих ліцензійних програм і довідників, що потребують постійного оновлення відповідно до змін законодавчо-нормативної бази;

більш об'єктивно, "зі сторони", подивитися на себе, оцінити свої перспективи, проблеми, слабкості і ризики в контексті власного "бізнес-апетиту", скоригувати його у разі необхідності;

зміцнити свої позиції у відносинах і перемовинах із потенційними прямими інвесторами та банками-кредиторами;

отримати незалежну оцінку ефективності, якості та надійності системи внутрішнього контролю, зокрема її інформаційної підсистеми;

визначити, якщо вони мають місце, помилки, порушення, випадки фінансових зловживань чи некомпетентності із боку певних посадових осіб;

часткового перерозподілити ризики, пов'язані із якістю ведення відповідної підзвітної документації;

вчасно відреагувати на зовнішні загрози, у т. ч. попередити можливі негаразди із податківцями чи повноважними контрольно-ревізійними органами, зменшити ймовірність застосування до компанії карних санкцій у формі штрафів і пені;

сформувати у відповідальних осіб підприємства чітке уявлення про те, що за висновками систематичного зовнішнього моніторингу результати їх діяльності (як позитивні, так і негативні) отримають належну об'єктивну оцінку тощо.

Та чи не найважливішим є отримання рекомендацій фахівців щодо варіантів вирішення виявлених проблем, адаптованих до конкретної ситуації з урахуванням фактора часу та наявних ресурсних обмежень.

Усе це дає ґрунтовні підстави стверджувати, що із незалежним аудитом пов'язані значні резерви підвищення ефективності внутрішнього менеджменту компаній, які має сенс використовувати.

**Істоміна М. Ю.**

УДК 657.6(100+477)

## **ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ**

*Анотація. Розглянуто систему зовнішнього контролю якості аудиту в Україні та напрямки її вдосконалення через запровадження міжнародного досвіду з контролю за якістю роботи аудиторських фірм.*

*Аннотация. Рассмотрено систему внешнего контроля качества аудита в Украине и направления ее совершенствования путем внедрения международного опыта по контролю качества работы аудиторских фирм.*

© Істоміна М. Ю., 2010

*Annotation. The system of external quality assurance of audit in Ukraine and directions of its improvement by introduction of the international experience on quality assurance of work of auditing firms is considered.*

*Ключові слова: аудит, аудитор, якість, контроль якості, перевірка, система, стандарт, фахівець, програма.*

Аудит є обов'язковою складовою цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної держави. Незважаючи на те, що в Україні аудит пройшов певний етап розвитку, через відсутність належної нормативної бази виникає проблема зовнішнього контролю якості аудиторських послуг. Актуальність поставленого питання підтверджується результатами перевірки АПУ діяльності аудиторських фірм. Підвищення контролю якості аудиту в Україні дало б змогу говорити про перехід сучасного аудиту на істотно новий етап розвитку.

В останні роки проблема забезпечення ефективного контролю якості роботи суб'єктів аудиторської діяльності набула широкого розголосу серед багатьох науковців.

Через недостатню ефективну систему зовнішнього контролю якості аудиту рівень вітчизняних аудиторських послуг порівняно з європейським є низьким. Тому більш за все особливу увагу науковці приділяють саме запровадженню міжнародного досвіду контролю якості аудиторських послуг в Україні. Метою дослідження є аналіз зовнішнього контролю якості в Україні та виділення можливих напрямків його вдосконалення до рівня країн ЄС. Під час дослідження були використані методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, методи порівняння, викладання, абстрагування та ін.

Перш ніж розпочати характеристику контролю якості аудиту в Україні та за її кордонами, визначимося з основними термінами. Спочатку треба дати визначення поняттю "контроль". А. Г. Загородній розглядає контроль як дії, пов'язані з перевіркою, контролюванням [1].

В. Е. Коломойцев зазначає, що під терміном "контроль" слід розуміти заміри та аналіз результатів виконання стратегічних планів і прийняття коректуючі дій. Тобто він наголошує, що контроль – це не тільки перевірка, а ще й дії, спрямовані на виправлення помилок [2].

С. В. Мочерний дає розширене трактування і зазначає, що контроль – елемент управління економічними суб'єктами та процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, угодами [3]. С. В. Мочерний трактує контроль перш за все як засіб управління і не говорить про корегуючі дії, на відміну від попереднього автора.

Оскільки громадськість з великою довірою покладається на інформацію, що надається аудитором у процесі виконання процедур з надання впевненості, надзвичайно важливим в аудиторській діяльності має бути якісне проведення аудиту. Для того щоб забезпечити належне проведення аудиту, треба контролювати забезпечення відповідної якості аудиту. Отже, визначимося з трактуванням термінів "якість" і "контроль якості". А. Б. Борисов говорить про якість, як про сукупність властивостей продукції, що обумовлюють її здатність задовольняти певні потреби згідно з призначенням [4].

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту (МСА) під контролем якості слід розуміти політику та процедури, застосовані фірмою та призначені для надання їй обґрунтованої впевненості, що сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів і регуляторних та законодавчих вимог, а звіти, що надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам. Міжнародні стандарти, видані Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (МСАНВ), розроблені в інтересах громадськості в цілому та бухгалтерської професії у світі. МСА визнані багатьма країнами, тому до визначення контролю якості згідно з цими стандартами треба ставитися з особливою увагою [5].

Таким чином, зовнішній контроль якості – це оцінка ефективності процедур внутрішнього контролю як на рівні діяльності фірми, так і на рівні виконання окремої цільової задачі в цілях удосконалення стандартів аудиту.

Метою перевірки є забезпечення оцінки, чи дотримується фірма при наданні аудиторських послуг професійних аудиторських послуг професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог; політика та процедури контролю якості фірми належним чином задокументовані, впроваджені та дотримуються на практиці.

В Україні зовнішні перевірки здійснює АПУ, яка виконує свої контрольні функції через свої робочі органи, зокрема через Комісію АПУ з контролю якості та професійної етики та структурний підрозділ "Комітет з контролю за аудиторською діяльністю". Зовнішні перевірки систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні здійснюються Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю Аудиторської палати України (АПУ) на періодичній основі шляхом проведення перевірок кожного суб'єкта аудиторської діяльності не рідше одного разу на п'ять років [6, с. 3].

Щорічні зовнішні перевірки проводяться Комітетом з контролю відповідно до з Плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, який затверджується не пізніше дати чергового засідання АПУ. Після затвердження АПУ Плану зовнішніх перевірок на наступний рік цей документ оприлюднюється в офіційному виданні АПУ – журналі "Аудитор України" та розміщується на веб-сайті АПУ до 31 грудня поточного року [6, с. 4]. Незважаючи на



те, що в Україні створені спеціальні органи, що відповідають за якість аудиту, контроль за якістю аудиту дуже поверховий. Створені комітети не можуть провести належним чином перевірки роботи аудиторських фірм через відсутність нормативної чи законодавчої бази, яка б дозволила говорити про достатність міри контролю якості аудиторських послуг. Рішення від 14.02.08 р. № 187/5.3 "Про затвердження Положення про Комісії Аудиторської палати України за контролем якості і професійної етики" стало значним кроком до вдосконалення контролю якості, але не вирішена основна проблема – спеціалісти, що займаються даним питанням, повинні водночас займатися своїми компаніями і паралельно виконувати свої обов'язки. В АПУ п'ять осіб з Контрольно-реєстраційної комісії, які працюють на громадських засадах, повинні охопити контролем більш як 1 700 суб'єктів аудиту в Україні. Отже, про розвиток ринку не може бути й мови, а тим більше про визнання контролю якості країнами – членами ЄС [7, с. 25].

Першочерговим завданням у вирішенні цієї проблеми є вивчення міжнародного досвіду контролю якості аудиту та супутніх послуг. Це зумовлено тим, що організація контролю якості аудиторських послуг вже має напрацьований досвід.

Положеннями, на які слід орієнтуватися при вивченні закордонного досвіду, є Міжнародні стандарти аудиту, в тому числі МСА 220 "Контроль якості аудиторської роботи" 21 та Директива 2006/43/ЄС. Вимоги цієї Директиви стосовно сертифікації, відповідальності та контролю якості аудиторських послуг є дуже високими, що дозволяє говорити про високу міру якості у країнах Європейського Союзу [7, с. 25].

В усіх країнах Європи існують спеціальні інституції, які здійснюють моніторинг роботи аудиторських фірм. 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. Мета – впевнитися в тому, що аудитори, задовольняючи потреби суспільства, виконують роботу найвищої якості, та зміцнити у громадськості впевненість у високій професійній майстерності аудитора [8, с. 37].

На прикладі досвіду Німеччини в Україні пропонується проводити зовнішні перевірки якості суспільною організацією спеціалістів, спеціально підготовлених за програмами Аудиторської палати України. Члени суспільної організації – висококваліфіковані сертифіковані аудитори та фахівці, які не представляють інтереси жодної аудиторської компанії і визначаються АПУ.

У результаті проведеного дослідження з'ясувалось, що зовнішній контроль якості аудиту є неефективним через відсутність нормативної чи законодавчої бази, яка б визначала ступінь контролю якості аудиторських послуг. Через це Комісія Аудиторської палати України з контролю якості разом із Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю не здатна виконувати свої обов'язки в повному обсязі. Для забезпечення ефективного зовнішнього контролю якості аудиту необхідно удосконалювати нормативну базу згідно з вимогами міжнародних стандартів та враховувати всі аспекти аудиторської сфери діяльності в країні. Автор вважає, що наближення вітчизняного аудиту до європейського рівня можливе шляхом створення суспільної організації спеціалістів із зовнішнього контролю якості аудиту. Упровадження Міжнародних стандартів аудиту дозволить уникнути тотального поглинання українських фірм з боку іноземних аудиторських компаній, які можуть надавати послуги більш високої якості.

---

**Література:** 1. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с. 2. Коломойцев В. Э. Универсальный словарь экономических терминов : учебное пособие. – К. : Молодь, 2002. – 297 с. 3. Економічна енциклопедія : у 3-х т. Т. 1. / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Вид. центр "Академія", 2000. – 864 с. 4. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – 2-е изд. перераб. и доп. – М. : Конижный мир, 2009. – 860 с. 5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. О. В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О. В. Гик та ін. – К. : ТОВ "ІАМУАУ Статус", 2006. – 1152 с. 6. Рішення АПУ "Про затвердження Критеріїв формування Плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів" від 27.11.2008 р. №196 / 9.1 // Аудитор України. – 2008. – № 212 (149). – С. 3–4. 7. Осипова И. А. Значение международного опыта контроля качества в современной аудиторской практике // Управління розвитком. – 2009. – № 1. – С. 24–25. 8. Николаенко К. І. Якість аудиту та забезпечення принципу незалежності в контексті вступу України в ЄС / К. І. Николаенко // Управління розвитком. – 2009. – № 1. – С. 36–37.



## МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПРОЦЕСУ ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТУ

*Анотація. Розглянуто методичні аспекти процесу документування аудиту, а також наведені основні вимоги нормативних документів до робочої документації аудитора.*

*Аннотация. Рассмотрено методические аспекты процесса документирования аудита, а также представлены основные требования нормативных документов к рабочей документации аудитора.*

*Annotation. The methodical aspects of process of audit's documenting are considered and also the basic requirements of the normative documents to the working documentation of auditor are submitted.*

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

Становлення та розвиток ринкових відносин в Україні і пов'язана з ними конкурентна боротьба за отримання ринку збуту та прибутку вимагає від підприємців, незалежно від форми власності і господарювання, прийняття правильних управлінських рішень на основі незалежної думки про фінансове становище та чітке уявлення про те, що відбувається на підприємстві. Це не можливо без розвитку національного аудиту та підвищення кваліфікованого рівня аудиторів.

Але незважаючи на те, що запорукою професійного надання аудиторських послуг є налагоджений процес формування документації з аудиту, наявність якої, з одного боку, дає змогу аудитору в разі необхідності захистити сумлінність виконання своїх обов'язків, а з іншого – документування процедур аудиторської перевірки створює базу для контролю якості аудиторських перевірок, практикуючі аудитори не приділяють значної уваги цій проблемі та не роблять значних кроків до удосконалення цього процесу [1].

Проблемам аналізу процесу документування аудиту присвячені праці вітчизняних учених-економістів, а саме: І. І. Пилипенка, В. Ю. Лісіної, Г. Варламової та ін. Однак існує низка суттєвих проблем у процесі документування аудиту, які заважають розвитку сектору аудиторських послуг взагалі. При цьому однією з основних є те, що цей процес для аудиторів є малозрозумілим та малорозвиненим в Україні. В Законі України «Про аудиторську діяльність» навіть не згадується про порядок складання робочих документів аудитора і ведення аудиторського дос'є [2]. Також відсутні нормативні документи або методичні рекомендації, які б регламентували порядок складання та надавали затверджені приклади робочих документів аудитора.

Метою статті є дослідження методичних аспектів процесу документування аудиту шляхом глибокого аналізу нормативних документів та процесу контролю якості надання аудиторських послуг, а також формування основних вимог до процесу документування аудиту.

Слід зазначити, що з прийняттям Аудиторською палатою України рішення щодо впровадження Міжнародних стандартів аудиту (МСА) як національних, з одного боку, значно підвищили вимоги до аудиторів, з іншого – дали можливість керуватися основними стандартами та рекомендаціями щодо документування в контексті аудиту фінансових звітів, які наведені в Міжнародному стандарті аудиту 230 «Документація аудиту».

Також згадки про необхідність документування процесу аудиту є і в нормативно-правових актах України, зокрема Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг».

Перш за все слід 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. Згідно з МСА 230 документація (робочі документи) в аудит – це матеріали, підготовлені аудитором (для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в ньому [3].

У МСА 230 «Документація» вказується, що «аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з огляду формування аудиторських доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторська перевірка виконувалася відповідно до МСА» [3]. Але яка саме інформація є важливою, визначає самостійно кожен аудитор, виходячи з професійного судження аудитора та беручи до уваги основні вимоги базових нормативних документів, основні з яких наведені в таблиці.

## Основні аспекти аудиту, які підлягають документуванню

Базовий документ	Аспекти аудиту, які підлягають документуванню	Приклади робочих документів аудитора
Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 □ Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг □	Політика та процедури контролю якості	Положення з контролю якості; Посібник з контролю якості; Збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень фірми та ін.
	Методика з виконання завдання	Методика з виконання завдання, типові форми документів організаційного та робочого файлів
	Процес виконання завдання	План; Програма; Інструкція з виконання завдання; Перевірка завершеного завдання; Звіт про контроль аудиту та ін.
МСА 230 □ Документація □	Планування аудиторської роботи	Лист – зобов'язання на проведення аудиту; Договір про надання аудиторських послуг; Плановий меморандум; Лист планування аудиту; Планований рівень суттєвості; План аудиту; Програми аудиту за напрямками перевірки та ін.
	Характер, час, обсяг виконаних аудиторських процедур та їх результати	Оцінка внутрішнього контролю; Тест системи бухгалтерського обліку; Звірка даних; Аналітичний огляд за напрямками перевірки та ін.
	Висновки з отриманих аудиторських доказів	Узагальнення помилок; Аудиторський звіт; Аудиторський висновок; Довідка; Експертний висновок та ін.

Як видно з таблиці, документування аудиторського процесу необхідне для:

- по-перше, підтвердження того, що сама фірма та її персонал діють згідно з МСА, Кодексом етики та законодавчими і нормативними вимогами, які регулюють аудиторську діяльність;
- по-друге, підтвердження виконання аудиторських процедур, зазначених у плані та програмі аудиту;
- по-третє, підтвердження, що аудиторські докази та висновки (звіти), які надає фірма, відповідають умовам завдання;
- по-четверте, контролю якості аудиторських послуг.

Оскільки використання стандартних форм робочої документації (наприклад, стандартні бланки) позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської роботи та значно економить робочий час аудитора, необхідно впроваджувати в аудиторських фірмах єдині форми ведення робочої документації.

МСА не встановлюють єдині форми робочих документів. Тому в аудиторській фірмі можуть бути розроблені свої типові форми робочих документів. З метою полегшення цього завдання визначимо основні практичні вимоги до робочої документації:

1. Обсяг робочих документів залежить від професійного судження аудитора. Аудитор повинен готувати робочі документи достатньо повні та детальні для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки [3].

2. Для професійного та грамотного оформлення робочих документів необхідно дотримуватися таких рекомендацій:

2.1. Документація може оформлятися у формі даних на папері, електронних або інших носіях так, щоб забезпечити доступність для прочитання і усвідомлення змісту [3; 4].

2.2. Робочі документи, як правило, повинні мати такі реквізити: назва аудиторської фірми, назва підприємства, період перевірки чи дата перевірки. Згідно з вимогами МСА 240, документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор записує, хто виконав аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи та хто перевіряв виконану аудиторську роботу, дату та обсяг такої перевірки [3].

2.3. Також рекомендується кожному робочому документу давати назву, а для прискорення пошуку необхідної робочої документації кожному документу присвоюється код або шифр.

3. Аудитор повинен своєчасно завершити формування остаточного аудиторського файлу після дати аудиторського висновку [3; 4].

4. Фірма зобов'язана встановити політику та процедури зберігання документації із завдання протягом достатнього періоду, що відповідає потребам самої фірми або законодавчим, регулятивним чи нормативним вимогам [4]. Період зберігання документації з завдання не може бути меншим як п'ять років від дати висновку (звіту). Проте згідно з МСА 240 аудитор не повинен зберігати неправильну або застарілу документацію [3].

Отже, процес документування аудиту – одна із найважливіших умов кваліфікованого його проведення. З метою захисту своєї професійної та незалежної думки аудитор шляхом налагоджен-

ня механізму складання та оформлення робочої документації повинен продемонструвати, що висновок відповідає результатам перевірки, а аудиторську перевірку здійснено з дотримання вимог МСА та нормативних документів.

**Література:** 1. Лісіна В. Документування аудиту як складового елементу системи контролю якості аудиторських послуг / В. Лісіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 40–44. 2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. №140-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>. 3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик та ін. – К. : ТОВ «ІАМЦ» АУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с. 4. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net/](http://www.liga.net/).

УДК 657.6 – 051:159.923

**Котляр М. В.**

## **ВПЛИВ ПСИХОЛОГІЧНИХ ФАКТОРІВ НА РІВЕНЬ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ**

*Анотація. Розглянуто вплив психологічних факторів на рівень аудиторського ризику і розроблена їх класифікація.*

*Аннотация. Рассмотрено влияние психологических факторов на уровень аудиторского риска и разработана их классификация.*

*Annotation. This article deals with influence of psychological factors on the level of auditing risks and development of their classification.*

*Ключові слова: аудиторський ризик, складові аудиторського ризику, психологічні фактори.*

В умовах нестабільності економіки і зростання кількості випадків шахрайства на підприємствах показник аудиторського ризику має високе значення.

Аудитор повинен організувати свою діяльність так, щоб ризик неправильної думки був зовсім незначним. Для цього аудиторі слід досягти такої обізнаності у сфері системи обліку і системи внутрішнього контролю на підприємстві, яка дозволила б йому ефективно і раціонально спланувати процес аудиторської перевірки, використовувати свої професійні знання та набутий досвід [1].

Аудит – це не тільки перевірка сухих даних і показників бухгалтерського обліку і звітності. Це, перш за все, робота з людьми, від яких аудитор і отримує основну частину потрібної йому інформації. Тому для ефективного аудиту важливими постають взаємовідносини аудитора з персоналом підприємства, що перевіряється, а також, безпосередньо, сам психологічний стан аудитора. Усе це є психологічним аспектом процесу аудиту.

Ці проблеми вказують на актуальність і практичну значимість обраної проблеми дослідження, адже в комплексі це дозволить знизити аудиторський ризик до прийнятного рівня.

Основною метою роботи є дослідження психологічних факторів, які впливають на ризик.

Дослідженням проблем аудиторського ризику і впливу на нього різних факторів займалося багато вчених, таких, як Н. Й. Черньова, О. А. Садовніков, О. С. Григор'єва, О. А. Кондратова, Л. О. Сухарева, Т. Г. Гайдук, О. Т. Олендій, В. Л. Савченко, Л. П. Кулаковські, Ю. В. Піча, Л. А. Гончарук, В. Г. Рудницький, О. О. Разборська, О. А. Кримець і т. д.

Аудиторський ризик – ризик того, що аудитор може виразити невідповідну аудиторську думку у випадку, коли фінансова звітність має значні викривлення [2]. Інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде зроблено аудиторський висновок без зауважень [3].

Ризик аудиту є добутком трьох складових: властивого ризику; ризику, пов'язаного з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю; ризику виявлення помилок і перекручень.

Прийнятний аудиторський ризик – це суб'єктивно встановлений рівень ризику, котрий готовий взяти на себе аудитор [4].

Для запобігання ризикам, в основному, досліджуються фактори з економічної точки зору, наприклад внутрішньофірмові системи обмеження ризиків, такі, як дотримання якості стандартів роботи, планування аудиту, контрактний лист, аналіз регуляторних документів, які відповідають ви-



могам сьогодення, управління ризиком конкретного договору на проведення аудиту [5]. А також опис ризиків, пов'язаних з економічним суб'єктом, визначення меж суттєвості відхилень у фінансовій звітності, визнання ділянок обліку [6] та ін.

Аудит – це, по суті, збір інформації, документація, безумовно, важливий фактор цього процесу, але вона служить лише підтвердженням даних, отриманих у результаті опитування співробітників. Тому важливими є психологічні фактори, які впливають на аудитора і сторону, що перевіряється [7].

Класифікація таких факторів наведена на рисунку.

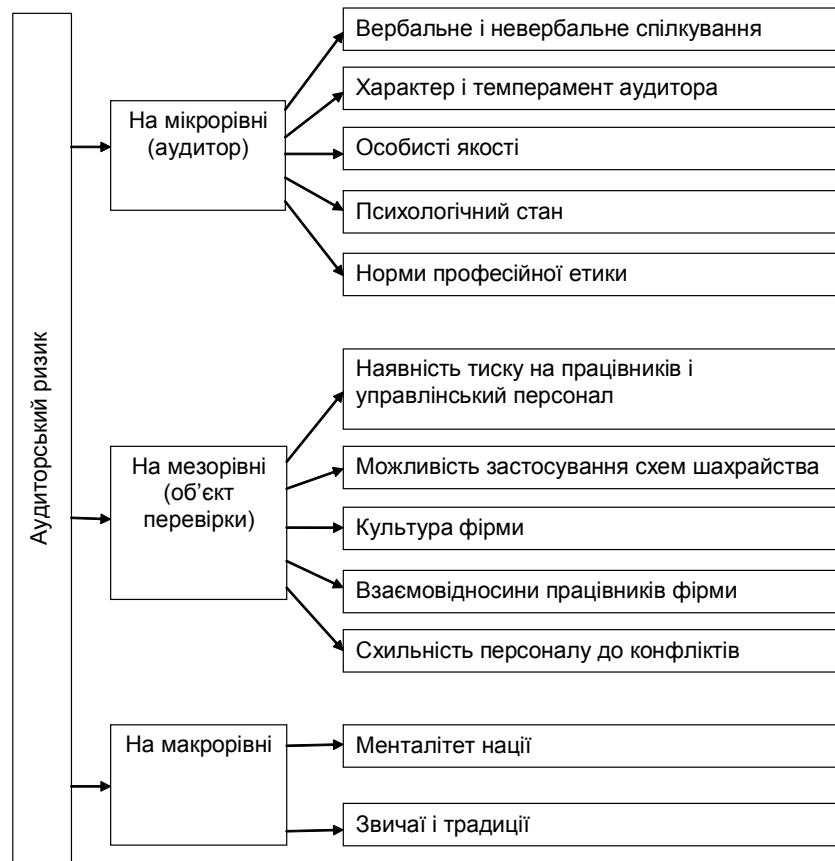


Рис. Класифікація психологічних факторів, які впливають на аудиторський ризик

На якість аудиторських послуг можуть впливати особисті якості аудитора: впевненість у собі, зібраність, акуратність, організованість, комунікабельність, лаконічність, уміння слухати і почути співрозмовника; бути ввічливим, урівноваженим та неконфліктним дипломатом, психологом.

Для ролі аудитора найбільше підходить темперамент сангвініка, менше – флегматика. Холеричний темперамент може стати бар'єром при комунікаціях. Темперамент меланхоліка ускладнює подолання труднощів. Безумовно, що аудиторіві необхідний оптимізм, але, коли аудитор здійснює перевірку й аналіз даних, песимізм (критичний настрій).

Тривожність, що трохи перевищує норму, також допомагає роботі аудитора, оскільки підвищує відповідальність за якість роботи й кінцевий результат. Усі стани особистості, крім прикордонного депресивного стану, можуть мати місце.

Аудит, у своєму роді, є перевіркою. Навіть при відсутності сумнівів в успіху, замовник розглядає аудит як здачу іспиту й, природно, не виключає при цьому можливість «провалу». Звідси треба зробити висновок – аудитор може сприйматися як «загроза», а аудит як небажаний процес. Аудитор повинен пам'ятати про існування бар'єрів і прагнути не тільки уникати їхнього створення у своїй роботі, але й намагатися знайти спосіб усунути вже існуючі.

Перед початком проведення аудиту потрібно створити невимущену атмосферу у спілкуванні із замовником. Цього можна досягти шляхом роз'яснення мети аудиту й тих результатів, які аудитор хоче одержати у процесі проведення аудиту.

Аудитор повинен усвідомлювати, що з того моменту, як він переступив поріг організації, що перевіряється, його поведінка, жести, висловлювання стають об'єктом уваги й трактуються певним чином. Тому потрібно стежити за словами – при цьому потрібно мати не тільки самоконтроль, але й базові знання про процес спілкування. Важливим для аудитора також є уміння слухати. Аудитор, будучи гарним слухачем, може одержати такі переваги у своїй роботі: поліпшення відносин і по-



вне розуміння точки зору й проблем замовника; здатність приймати рішення на основі більш точної й повної інформації; більш просте і швидке вирішення всіх виникаючих розбіжностей [7].

До аудиторських процедур зі зниження ризику можна включити спеціально розроблені тести, які допоможуть ідентифікувати факт тиску на управлінський персонал, наприклад задля досягнення очікуваних прибутків; або тести, які визначають рівень конфліктності на даній фірмі, що може призвести до нездорової конкуренції чи підстави співробітниками один одного. Важливим фактором при зниженні аудиторського ризику є також визначення усіх можливих способів шахрайства на досліджуваному об'єкті. Крім цього, необхідно пам'ятати, що відмінною рисою аудиторської професії є визнання й прийняття на себе обов'язку діяти в суспільних інтересах. Тому відповідальність аудитора не вичерпується винятково задоволенням потреб окремого клієнта або роботодавця. Діючи в суспільних інтересах, аудитор зобов'язаний дотримувати й підкорятися нормам професійної етики.

Таким чином, проведення аудиторської перевірки завжди супроводжується певним ризиком, виявлення і мінімізація якого є головним завданням аудитора перед початком планування аудиту. Ризик має оцінюватися не лише з позиції суто економічних об'єктивних факторів. Саме визначення впливу психологічних аспектів і опосередкованих особистих якостей дає можливість підвищити ефективність аудиту та зменшити його ризику.

**Література:** 1. Разборська О. О. Оцінка аудиторського ризику в умовах нестабільності / О. О. Разборська, О. А. Крилець [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkont.org/category/arhiv/kont>. 2. Савченко В. Л. Аудит : навчальний посібник / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2005. – 322 с. 3. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навчальний посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 3-тє видання. – К. : Каравела, 2006. – 312 с. 4. Черньова Н. Й. Оцінка ризиків в аудиторській діяльності / Н. Й. Черньова // Аудитор України. – 2006. – № 1. – С. 26–30. 5. Садовніков О. А. Вимоги міжнародних стандартів аудиту до аудиторських ризиків / О. А. Садовніков // Аудитор України. – 2005. – № 19. – С. 12–15. 6. Аналіз аудиту з точки зору психологічних факторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://quality.eup.ru/SERTIFIC/approachaudit.htm>. 7. Аудиторская организация ООО «Информация. Знания. Идея», требования к потенциальным сотрудникам фирмы [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://alexconsult.kiev.ua/article\\_page.php?id=1](http://alexconsult.kiev.ua/article_page.php?id=1). 8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. – К. : ТОВ «ІАМЦАУ», 2006. – 1152 с.

УДК 657.633:336.717.13

**Кириченко І. В.**

## АУДИТ КАРТКОВОГО БІЗНЕСУ

*Анотация. Розкрито особливе значення системи внутрішнього контролю та аудиту діяльності банку на картковому ринку, оскільки картковий бізнес запроваджений в Україні відносно недавно і процес його становлення ще триває.*

*Аннотация. Раскрыто особенное значение системы внутреннего контроля и аудита деятельности банка в сфере карточных услуг, поскольку становление карточного бизнеса в Украине началось сравнительно недавно и длится до сих пор.*

*Annotation. The internal checking system and audit of activity of bank and its special value at the card market are suggested, because card business is inculcated in Ukraine relatively recently and becoming lasts yet.*

*Ключові слова: картковий бізнес, система внутрішнього контролю, оцінка ризиків.*

Зростання доходів населення докорінно змінили ситуацію на ринку банківських послуг і надали потужного поштовху розвитку саме роздрібного сегменту ринку банківських послуг. Без нього неможливий не тільки ефективний розвиток повноцінного ринку банківських послуг загалом, але навіть і його становлення. Основою роздрібного бізнесу стає інтерес, який постійно зростає з боку користувачів. Банк, який не випускає та не обслуговує платіжні картки, нині не може сприйматись як сучасна фінансово-кредитна установа. Сьогодні понад 130 вітчизняних банків є членами внутрішньодержавних і міжнародних платіжних систем (МПС). Кількість емітованих платіжних карток стрімко наближається до загальної чисельності громадян країни, а за показниками емісії та еквайрингу Україна навіть випереджає окремі країни СНД та Євросоюзу.

Окремі питання щодо розвитку й здійснення аудиту карткового бізнесу висвітлювали такі українські вчені, як О. Дзюблюк [1], В. Бутузов, В. Василичук, В. Шеломенцов [2], І. Несходовський [3], Н. Чабанова [4], А. Герасимович, І. Герасимович, Н. Морозова-Герасимович, С. Поліщук [5].

Мета статті – дослідження значення, стану та перспектив розвитку аудиту карткового бізнесу в Україні.



Особливої актуальності на сучасному етапі розвитку карткового ринку набувають питання управління ризиками та створення дієвої системи внутрішнього контролю. Передусім це пов'язано із зростанням випадків шахрайства, що спричиняє значні збитки як банків, так і його клієнтів. Не є таємницею, що сьогодні прибутковість банків від карткового бізнесу зрівняна з доходами карткових шахраїв. Утім, це ті самі гроші, які кожен день втрачають банки та їхні клієнти. Шахрайство у сфері платіжних карток варто віднести до одних із найбільш небезпечних, оскільки їх негативний вплив відображається не тільки на роботі банку, а й інших суб'єктів господарської діяльності.

Як свідчить практика, збитки у сфері карткового бізнесу виникають унаслідок:

несанкціонованих дій персоналу банку, їх недостатньої компетенції, залежності від фахівців сфери інформаційних технологій;

технологічного збою, недосконалості програмного забезпечення, комунікаційних систем; недостатності внутрішнього контролю та аудиту.

Представники МПС відносять злочинність у сфері карткового бізнесу до невідворотних втрат і установлюють відповідні показники їх допустимого значення. Рівень втрат 0,2 – 0,3 % прийнято вважати "нормальним".

З огляду на специфіку аудит діяльності банку на картковому ринку доцільно проводити за такими напрямками:

оцінка організаційної структури банку (функціональність і взаємодія підрозділів, які забезпечують випуск та обслуговування платіжних карток);

дотримання вимог чинного законодавства щодо реєстрації угод про членство у міжнародних платіжних системах, порядку відкриття рахунків, здійснення емісії та еквайрингу платіжних карток;

дотримання операційних правил платіжних систем;

дотримання правил безпеки на всіх ділянках технологічного процесу (виробництво карток, процесування транзакцій, авторизація, оброблення електронних документів та взаємодія з платіжною системою);

оцінка конкурентної позиції на ринку платіжних карток;

оцінка якості карткового портфеля;

оцінка окупності капіталовкладень у розвиток карткових технологій (процесингова система, обладнання для персоналізації платіжних карток, термінальне обладнання);

дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку та достовірності звітності;

оцінка заходів з ідентифікації та мінімізації ризиків за операціями з платіжними картками.

Підрозділ банку, який виконує функції, має бути забезпечений законодавчими та нормативними документами, які регулюють операції емісії та еквайрингу платіжних карток і здійснення їх моніторингу. До таких документів належить:

Закон України "Про платіжні системи та переказ грошей в Україні" [6];

Постанова НБУ "Про затвердження Положення про діяльність в Україні внутрішньодержавних і міжнародних платіжних систем" [7];

Постанова Правління НБУ "Про затвердження Положення про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням" [8];

Постанова Правління НБУ № 123 "Про затвердження бухгалтерського обліку операцій з використанням платіжних карток у банках України" [9];

Постанова НБУ "Про затвердження Інструкції про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземній валюті" [10].

Документальними джерелами для здійснення аудиту діяльності банку на картковому ринку є:

договори та ліцензії на членство у платіжній системі;

ліцензії на види діяльності (емісія, еквайринг на видачу готівки, торговий еквайринг, Інтернет-еквайринг);

листування з МПС стосовно дистанційних перевірок програми протидії відмиванню брудних грошей (AML) щодо дотримання обов'язкових параметрів моніторингу авторизації і т. п.;

повідомлення до НБУ про початок завершення того чи іншого виду діяльності;

квартальна статистична звітність, що подається до НБУ та МПС;

угоди з контрагентами (банками-агентами, процесинговими центрами, підприємствами – постачальниками бланків платіжних карток, пінконтвертів, термінального обладнання);

внутрішньобанківські положення, облікова політика, рішення профільних комітетів банку, регламенти оброблення платіжних документів у процесинговій системі, графіки документообігу між підрозділами, документи про розподіл повноважень;

акти виконаних робіт процесингового центру, рахунки за надані послуги МПС;

облікова інформація;

звіти про шахрайські операції, які надаються до МПС через їх спеціалізовані програмно-технічні комплекси, програма асоціації банків-учасників платіжних систем ЄМА – "Exchange", таблиця про збитки від шахрайських операцій з платіжними картками.

Для відображення у бухгалтерському обліку операцій з платіжними картками, ця інформація структурується та, з огляду на обсяги операцій, подається в згорнутому вигляді. Одним із головних питань аудиту є контроль за достовірністю відображення операцій з платіжними картками в бухгалтерському обліку. Оскільки розрахунки платіжними картками складаються з двох бухгалтерських подій: видача готівки (або оплата товарів та послуг) і відшкодування коштів держателем платіжної картки, значні обсяги операцій відображаються через транзитні рахунки. Досить складним процесом є їх вивірка. Тому, насамперед, необхідно оцінити аналітичну структуру транзитного рахунку № 2924 "Транзитний рахунок за операціями, здійсненими з використанням платіжних карток" з точки

зору її достатності для розмежування основних типів операцій та проведення їх інвентаризації. Через окремі аналітичні рахунки балансового рахунку № 2924 відображаються розрахунки через термінали операційних кас, клірингові розрахунки з МПС. Розрахунки через банкомати відображаються на рахунку № 2920. "Розбирання" цього рахунку виявляє значну кількість операцій, за якими або взагалі, або своєчасно не відбулось відшкодування коштів. Причини цього різноманітні: технологічні збої, порушення правил і термінів розрахунків. Загострює ситуацію застосування транзитних рахунків, можливість зловживань з боку працівників банку та процесингових центрів.

Тому аудиторі слід з'ясувати, чи існують у банку технологічні процедури, наприклад, на рівні процесингової системи, які б уможливили процес контролю за відшкодуванням коштів.

Первинні документи, наприклад, такі, як касові ордери, платіжні доручення, меморіальні ордери, перевіряються у загальноприйнятому порядку.

Одним із найскладніших завдань аудиторської перевірки діяльності банку на картковому ринку є оцінка ризиків. Фактори виникнення ризиків за платіжними картками можуть бути прямі та непрямі, об'єктивного характеру, що не залежать від банку, та суб'єктивного характеру, тобто такі, що залежать безпосередньо від банку. Особливу роль відіграють технічні особливості функціонування платіжних карток, такі, як ступені захисту картки, технологічні особливості картки (магнітна смуга або мікросхема), комунікаційні можливості банку-емітента та банку-еквайра, технічне устаткування та технологічне забезпечення торгівельно-сервісної мережі. Тому питання захисту, шифрування даних при інформаційному обміні повинно постійно знаходитися під постійним контролем відповідних служб банку.

Одним з дієвих методів функціонування ефективної системи внутрішнього контролю є моніторинг операцій та їх відхилень від стандартних параметрів. Моніторинг має проводитися постійно за параметрами, встановленими правилами відповідної платіжної системи [6]. Аудитор повинен оцінити, наскільки система моніторингу забезпечує оперативне виявлення шахрайських дій та повноту і правильність формування звітів.

Як свідчить практика, найбільш поширеними недоліками та порушеннями у сфері діяльності банку на картковому ринку є відсутність систем моніторингу операцій, несвочасне повідомлення НБУ про початок/завершення емісії та еквайрингу платіжних карток, відсутність контролю за неактивними рахунками, невідповідність працівників, які проводять операції видачі готівки за платіжними картками, слабкий контроль за транзитними рахунками.

Важливим питанням аудиту є оцінка якості та працездатності банкоматної мережі банку. На обсяги операцій та їх дохідність негативно впливають простої у роботі термінальної мережі через збої технічних засобів і програмного забезпечення, нестабільність каналів зв'язку, відсутність витратних матеріалів (журнальна та чекова стрічка) і готівки.

Під час аудиторської перевірки варто скористатись спеціально розробленими МПС базами даних щодо шахрайських операцій з платіжними картками. Так, у МПС Visa int, база даних шахрайських операцій з емісії – Fraud, у МПС MasterCard – Safe, база даних торгівельних закладів, договір з якими було розірвано у зв'язку з підозрою на протиправну діяльність у сфері використання платіжних карток, – MATCH, функціонує система повідомлення банків – членів платіжної системи, про потенційне шахрайство або шахрайство, яке вже мало місце, – Alert.

Діяльність банку на картковому ринку є складним багатофункціональним процесом, який перебуває у прямій залежності від рівня його технологічної оснащеності. Операції з платіжними картками супроводжуються чисельними грошовими та інформаційними потоками, оброблення яких відбувається у процесинговій системі. Від її функціональності залежать технологічні можливості карткових продуктів, їх унікальність та конкурентоспроможність, безпека розрахунків і ефективність карткового бізнесу в цілому.

Ізольованість карткового бізнесу та недостатність досвіду у цій сфері тривалий час були перешкодами для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю за операціями з платіжними картками. Традиційні процедури контролю ігнорувались банківськими працівниками. Доцільність вкладання коштів у дорогі системи ризик-менеджменту не завжди вчасно сприймалась менеджментом, а перегляд рішень здійснювався лише внаслідок понесення значних збитків.

---

**Література:** 1. Дзюблук О. Банківські операції / О. Дзюблук // Банківська справа. – 2005. – № 3. – С. 13–14. 2. Бутузов В. М. Правові та організаційні засади протидії злочинам у сфері використання платіжних карток : навчальний посібник / В. М. Бутузов, В. І. Василичук, В. П. Шеломенцов. – К. : Типографія ТОВ"СТ-Стиль", 2006. – 139 с. 3. Несходовський І. Електронні гроші / І. Несходовський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 26–28. 4. Чабанова Н. Дистанційний аудит як складова внутрішнього аудиту банку / Н. Чабанова // Вісник НБУ. – 2007. – № 2. – С. 21–23. 5. Герасимович А. М. Досвід аудиту карткового бізнесу / А. М. Герасимович // Аудитор України. – 2008. – № 19. 6. Закон України "Про платіжні системи та переказ грошей в Україні" від 5 квітня 2001 року № 2346-111 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 7. Постанова НБУ від 25.09.2007 р. № 348 "Про затвердження Положення про діяльність в Україні внутрішньодержавних і міжнародних платіжних систем" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 8. Постанова Правління Національного банку України від 19 квітня 2005 року № 137 "Про затвердження Положення про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ligs.net/](http://www.ligs.net/). 9. Постанова Правління Національного банку України від 8 квітня 2005 року № 123 "Про затвердження бухгалтерського обліку операцій з використанням платіжних карток у банках України" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ligs.net/](http://www.ligs.net/). 10. Постанова НБУ від 11 листопада 2003 року № 492 "Про затвердження Інструкції про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземній валюті" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ligs.net/](http://www.ligs.net/).

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

*Анотация. Досліджено організацію контролю якості аудиторських послуг задля налагодження професійного контролю за якістю аудиторських перевірок.*

*Аннотация. Исследовано организацию контроля качества аудиторских услуг для налаживания профессионального контроля за качеством аудиторских проверок.*

*Annotation. The organization of control of public accountant services' quality for establishing the professional control over the quality of public accountant verifications is studied.*

*Ключові слова: аудит, контроль якості, політика і процедури контролю, моніторинг.*

Процеси, що відбуваються в економіці України, потребують зростання якості вітчизняного аудиту до євроінтеграційних вимог. Забезпечення якості аудиторських послуг необхідне для зміцнення позицій аудиту на внутрішньому і зовнішньому ринках, зростанню конкурентоспроможності. Якісна складова аудиторських послуг дасть змогу збільшити корисність і ефективність аудиту для економіки країни.

Дослідженню стану контролю якості аудиторських послуг в Україні присвячені праці: С. Ф. Голови, Н. І. Дороша, Є. В. Мниха, О. Ю. Редька. Більшість публікацій носять оглядовий характер та спрямовані на виділення проблемних питань, пов'язаних з формуванням системи контролю якості аудиторських послуг в Україні.

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.

В Україні вже зроблено певні кроки у розвитку контролю якості аудиторських послуг. Так, 23.04.2009 р. АПУ затверджено Положення "Про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні. Воно є обов'язковим для всіх суб'єктів аудиторської діяльності й регламентує політику та процедури контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності для всіх аудиторських послуг, а також дотримання суб'єктами аудиторської діяльності відповідних професійних стандартів. Зовнішній контроль якості аудиторських послуг організує й здійснює АПУ.

У Положенні зазначено, що політика та процедури контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності, котрі є об'єктом перевірок, повинні бути розроблені на основі чинних стандартів контролю якості, інших професійних стандартів і норм та вмішувати такі основні елементи: етичні вимоги (незалежність, чесність і об'єктивність, професійна компетентність та професійна поведінка); прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання конкретних завдань; призначення груп із завдання та керування персоналом; виконання завдань (у тому числі консультації та вирішення питань розбіжності у думках); перевірка контролю якості виконання завдання; моніторинг [1].

27 травня 2004 року була створена Комісія Аудиторської палати України з контролю якості, головним завданням якої є здійснення політики і процедур забезпечення високої якості аудиторських послуг та відповідності їх вимогам Закону України "Про аудиторську діяльність" стандартам аудиту та етики.

Аудиторська палата України оприлюднює стандарти та положення, порівняно з якими оцінюватимуться політика і процедури контролю якості аудиторських фірм. Ці стандарти та положення визначають мету заходів контролю якості.

Нормативно-правовим забезпеченням для створення та функціонування внутрішньо-фірмової системи контролю якості за наданими послугами є Міжнародний стандарт аудиту 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації" (далі – МСА 220) 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" (далі – МСКЯ 1).

В обох стандартах об'єктом управління є внутрішньо-фірмовий контроль якості, який має передбачати такий розподіл функцій, обов'язків та сфер діяльності аудиторського персоналу, який би дозволив досягнути найвищої якості при наданні послуг.

Утім, МСА 220 та МСКЯ 1 не враховують масштаб та чисельність аудиторського персоналу, оскільки їх вимоги можна виконати лише великим аудиторським фірмам. Це стосується створення



спеціального підрозділу з контролю якості, ротації кадрів, контролю за якістю виконання аудиторських процедур під час перевірки фінансової звітності.

У зв'язку з цим Аудиторською палатою України розроблено та затверджено:

1) Концептуальну основу контролю аудиторської діяльності в Україні (Рішення АПУ № 182/3 від 27.09.2007 року);

2) Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 [Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг] (Рішення АПУ № 182/4 від 27.09.2007 року);

3) Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами (Рішення АПУ № 201/4 від 23.04.2009 року).

Адекватність конкретних процедур контролю якості залежить від таких умов: загальноекономічних (стану національної економіки, трудового законодавства, системи оподаткування тощо); аудиторської діяльності (нормативно-правової бази, елементів регулювання аудиторської діяльності, системи контролю якості послуг тощо); регіональних (особливостей економічного розвитку регіону, підтримки малого й середнього бізнесу, наявності економічного потенціалу в регіоні тощо); внутрішньофірмових (розміру організації, етики й незалежності, організації управління, кадрового складу, професіоналізму тощо) [2].

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.

Окрім зовнішнього контролю, якість аудиторської діяльності повинен забезпечувати і внутрішній контроль.

Внутрішній контроль передбачає: контроль основним аудитором роботи своїх асистентів, контроль роботи аудитора з боку адміністрації, контроль адміністрацією фірми кваліфікаційного рівня персоналу та дотримання ним етичних норм [3].

Організація системи внутрішнього контролю та її функціонування спрямовані на усунення ризиків діяльності.

Предметом розробки внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності як науково-практичного напрямку є організаційно-економічні відносини, котрі виникають у процесі надання аудиторських послуг і контролю їх якості.

Складовими системи внутрішнього контролю якості є: зобов'язання керівництва аудиторської фірми стосовно забезпечення якості діяльності аудиторської фірми, етичні вимоги; незалежність; кадрова робота.

Цілі й процедури внутрішнього контролю залежать від двох груп чинників, які безпосередньо впливають на методи та процедури контролю і обсяг робочої документації аудитора. Перша група чинників пов'язана з обсягом, характером діяльності, територіальним розташуванням й організаційною структурою економічного суб'єкта, друга – із співвідношенням витрат і вигід від створення та здійснення внутрішньофірмового аудиторського контролю. На практиці доведено, що внутрішньофірмовий контроль позитивно впливає на спад можливих фінансових втрат і надання аудиторських послуг [2].

Існуюча система контролю якості аудиторських послуг знаходиться лише у процесі становлення, що не виключає подальшої її трансформації в бік посилення економічної відповідальності аудиторів.

У світі відомо декілька моделей побудови системи контролю за професією аудитора, а саме:

1. Контроль здійснює приватна суспільна організація за дорученням держави. Прикладом є Комітет за наглядом за звітністю публічних компаній (РСАОВ), який був створений у США відповідно до Закону Сорбанса-Окслі від 2002 року. Подібна система запроваджена і у Великобританії.

2. Контроль здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції, та контролює роботу біржових структур. Така система діє в Австралії, Голландії, Італії.

3. Змішана модель, яка застосована в Німеччині. Вона передбачає, що існуюча суспільна організація аудиторів та Аудиторська палата здійснюють контроль за професією, однак Аудиторську палату додатково контролює незалежний державний орган – АПАК.

Отже, в Україні доцільно надалі розвивати систему забезпечення контролю якості аудиту, постійно підвищувати роль аудиторської діяльності як ефективного інструмента зовнішнього контролю.

---

**Література:** 1. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене рішенням АПУ від 23.04.2009 р. № 201/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ligs.net](http://www.ligs.net).  
2. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посібн. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2006. – 560 с. 3. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посібн. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – [3-тє вид., перероб. і доповн.] – К. : Знання, 2007. – 443 с. 4. Гутцайт Е. М. Внешний контроль за качеством аудита / Е. М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2004. – № 5. – С. 62–66. 5. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н. І. Дорош // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3 (23). – С. 264–267. 7. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посібн. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2006. – 560 с.

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

*Анотація. Розкрито сутність поняття «якість аудиту», визначено елементи оцінки якості контролю аудиторських послуг, основні нормативні документи та органи контролю якості з надання аудиторських послуг в Україні.*

*Аннотация. Раскрыто сущность понятия «качество аудита», определены элементы оценки качества контроля аудиторских услуг, основные нормативные документы и органы по контролю качества аудиторских услуг в Украине.*

*Annotation. The essence of the concept "the quality of audit" is discovered, the elements of assessment of audit services quality control, the main regulatory instruments and bodies responsible for monitoring the audit services quality in Ukraine are identified.*

*Ключові слова: якість аудиторських послуг, нормативно-правове забезпечення аудиту, критерії якості аудиту, професійний рівень аудитора, етика професійних бухгалтерів, аудиторська палата України.*

Необхідно встановити елементи оцінки якості контролю, визначити основні нормативні документи з процесу контролю якості надання аудиторських послуг, обґрунтувати необхідність розвитку нормативної бази та професійних знань аудиторів для розвитку аудиту в Україні.

Розвиток аудиту в Україні впливає на необхідність вирішення проблеми створення внутрішніх стандартів контролю якості аудиторських послуг, адже їм належить важлива роль у нормативному забезпеченні аудиторської діяльності та професійному саморегулюванні.

Застосування внутрішніх стандартів контролю якості аудиторських послуг є необхідною умовою для підвищення конкурентоспроможності аудиту кожної аудиторської фірми, зокрема, це призведе до удосконалення її діяльності, зниження рівня аудиторського ризику, встановлення партнерських взаємовідносин між аудиторською фірмою та підприємствами-замовниками, співробітниками й адміністрацією аудиторської фірми.

Нормативно-правове, інформаційно-методичне, програмно-технологічне забезпечення аудиту повинно постійно оновлюватися відповідно до потреб і вимог аудиторської практики, яка динамічно змінюється [1, с. 40].

Організація контролю, безперечно, підвищить відповідальність аудиторів за свою роботу, але, з іншого боку, не зможе забезпечити стовідсоткову якість аудиторських послуг, адже головним аудиторським ризиком є людський фактор, котрий неможливо повністю вилучити, тому завжди існує імовірність помилки аудитора, у цьому і полягає неоднозначність цього питання, яке розглядається та вивчається багатьма вітчизняними науковцями і практиками (О. А. Кузуб, О. Редько, Т. В. Мултанівська, М. С. Горяєва, В. Лісіна та ін.). Важливим є вивчення методичних рекомендацій з проведення контролю якості аудиту, адже їх відсутність або незнання значно ускладнять роботу кожної аудиторської фірми.

«Якість аудиторських послуг можна визначити як сукупність певних рис та характеристик послуг, що дає їм можливість задовольнити потреби, які вже визначені чи очікуються споживачем таких послуг. Можна зрівняти «якість» з такими словосполученнями «Відповідність стандарту», «Відповідність світовому рівню», «Відповідність міжнародній практиці» тощо.

У вітчизняному аудиті «якість» має величезну кількість критеріїв її визначення. До таких критеріїв можна віднести: максимальну точність обґрунтованості аудиторських висновків; встановлення аудиторами максимальної кількості помилок чи інших невідповідностей, викривлень в обліку, звітності і діяльності в цілому; виключення накладення на суб'єкта господарювання штрафних санкцій з боку фіскальних перевіряючих; оцінку якості знань за ефективності роботи управлінського персоналу; виявлення фактів шахрайств з боку персоналу; запобігання хибним управлінським рішенням; повну лояльність до власників та захист їхніх майнових інтересів; терміни і вартість надання послуг, які мають бути мінімальними; повну конфіденційність щодо виявлених недоліків у роботі замовника та його управлінського персоналу, захист інтересів замовника в судових органах [2, с. 46].

Аудит можна вважати якісним, коли порядок його проведення дотримується критеріїв якості, котрі встановлені у нормативних документах. [3 – 6].

Крім наведених критеріїв якості необхідно дотримуватись професійного рівня та вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів, що включає такі основні принципи: чесність; об'єктивність; професійну компетентність; конфіденційність; професійну поведінку; дотримання вимог технічних стандартів.

Аудиторська палата України (АПУ) також виконує важливу контрольну функцію, а саме:

здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог закону «Про аудиторську діяльність» стандартів аудиту, норм професійної етики;



здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг.

З метою забезпечення повноважень АПУ з контролю за аудиторською діяльністю відповідно до Закону № 140-V Аудиторською палатою України була розроблена та затверджена Концептуальна основа, за якою АПУ здійснює контроль за такими напрямками: затверджує та забезпечує видання стандартів аудиту, впроваджує їх у практику; затверджує положення з національної практики аудиту; забезпечує підготовку й видання навчальної та науково-методичної літератури з питань аудиту; проводить науково-практичні конференції з питань аудиторської діяльності; організовує обмін національним і міжнародним досвідом, а також дискусії з питань практики аудиту в офіційному виданні АПУ; приймає рішення щодо забезпечення дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону, стандартів та етики, незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг; оприлюднює інформацію про функціонування системи контролю аудиторської діяльності в Україні.

З метою контролю за аудиторською діяльністю АПУ організує: зовнішні перевірки системи контролю якості; моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності; застосовує додаткові процедури щодо забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю [7, с. 12–13].

Безперечно, впровадження систем контролю якості аудиторських послуг з боку АПУ, дозволить підвищити рівень та якість аудиторських послуг в Україні.

Кожній аудиторській фірмі необхідно розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що фірма діє згідно з МСА, Кодексом етики і законодавчими та нормативними вимогами, які регулюють аудиторську діяльність. Для цього керівництву аудиторської фірми потрібно ознайомити весь персонал фірми з загальною політикою та процедурами контролю якості. Це забезпечить рівень впевненості у тому, що політика і процедури єдині, зрозумілі та використовуються на практиці, це усуне потенційні розбіжності у поглядах та підходах до перевірок виконавців послуг у фірмі.

Система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів: відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі; етичні вимоги; прийняття завдання та впровадження співпраці з клієнтом і виконання специфічних завдань; людські ресурси; виконання завдання; моніторинг.

Стандарти аудиту необхідно розглядати як обов'язкові до застосування нормативні державні документи.

---

**Література:** 1. Лісіна В. Документи аудиту як складова контролю якості / В. Лісіна // Бухгалтерський облік і аудит – 2008. – № 9. – С. 40–44. 2. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–49. 3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 3–8. 4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : пер. з англ. – К. : ТОВ «ІАМЦАУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с. 5. Концептуальні основи контролю аудиторської діяльності України, затв. Рішення Аудиторської палати України № 182/3 від 27.09.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ligs.net](http://www.ligs.net). 6. Мултанівська Т. В. Внутрішньофірмовий контроль якості аудиту / Т. В. Мултанівська // Економіка розвитку. – 2009. – № 1 (49). – С. 91–95. 7. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання / О. А. Кузуб // Аудитор України. – 2008. – № 15. – С. 12–15.

УДК 657.6(477+100)

**Яртим І. А.**

## **ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА ЯКІСТЮ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: ЗАКОРДОННИЙ ДОСВІД ТА НАДБАННЯ УКРАЇНИ**

*Анотація. Розглянуто аспекти закордонної практики організації контролю якості надання аудиторських послуг та їх аналоги в Україні. Наведено рекомендації, що дадуть можливість підвищити рівень організації контролю якості аудиту, який є на сьогоднішній день в Україні.*

*Аннотация. Рассмотрены аспекты заарачной практики организации контроля качества предоставления аудиторских услуг и их аналоги в Украине. Приведены рекомендации, которые дадут возможность повысить уровень организации контроля качества аудита, имеющегося на сегодняшний день в Украине.*

© Яртим І. А., 2010



*Annotation. The aspects of oversea practice of organization of qualities control of audit services granting and their analogues in Ukraine are studied. Recommendations, which will give to promote possibility level of organization of audit qualities control which is today in Ukraine, are resulted.*

*Ключові слова: організація, контроль, якість аудиторських послуг.*

Аналіз розвитку аудиту як в Україні, так і за кордоном свідчить про те, що користувачі висувають до аудиторів досить високі вимоги. Це можна пояснити тим, що зниження інформаційного ризику можливе лише за наявності довіри до професіоналізму аудитора та якості його роботи. На сьогодні в Україні немає достатнього законодавчого фундаменту і досвіду розглядів судових позовів щодо аудиторських фірм (аудиторів), відпрацьованих методик оцінювання розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту, тому головним шляхом підвищення якості аудиту в сучасних умовах поки що лишається професійний контроль за якістю аудиторських перевірок.

Актуальність поставленого питання підтверджується і результатами перевірки АПУ діяльності аудиторських фірм та аудиторів, що надають послуги одноособово. Було виявлено факти, що, безсумнівно, компроментували аудиторську діяльність як таку та свідчили про недбале ставлення до своєї роботи деяких аудиторів. Так, деяким з них вдавалося за короткий термін провести аудит близько 40 клієнтів без сторонньої допомоги, чи видати за день до 5 – 10 аудиторських висновків.

Дослідженню проблем аудиторської діяльності присвятили праці такі вітчизняні вчені: Н. І. Дорош [1], О. А. Кузуб [2], О. Редько [3], Ф. Усач [4]. Але контролю якості ринку аудиторських послуг в Україні ще не приділена належна увага.

Метою статті є розкриття доробок України у сфері контролю якості аудиторських послуг у світлі досвіду зарубіжних країн.

Для досягнення вищезазначеної мети поставлені такі завдання: розглянути досягнення зарубіжних країн у сфері контролю якості аудиторських послуг, ознайомитися із системою організації контролю за якістю аудиторських послуг в Україні, дати рекомендації щодо підвищення якості аудиторських послуг в Україні.

У ході даної роботи були використані методи послідовного аналізу та порівняння.

Якість аудиторських послуг – це системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність у сфері аудиту [3]. Контроль якості розглядають як процедуру, що використовується аудиторськими фірмами, щоб задовольнити повноту дотримання аудиторських стандартів при кожному зобов'язанні [1].

Організація контролю якості аудиторських послуг у зарубіжних країнах вже має певний напрацьований досвід. Так, у 1978 році Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA) був створений Комітет контролю якості стандартів, наділений відповідальністю за надання допомоги аудиторським фірмам виконувати та розвивати контроль якості роботи. Для аудиторських фірм контроль якості включає політику та процедури, які використовуються для забезпечення гарантії того, що вони якісно виконують обов'язки перед клієнтами та інше.

З метою забезпечення повноважень АПУ з контролю за аудиторською діяльністю відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [5] рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2005 р. № 149/5.1 була розроблена та затверджена Концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [6], у якій підкреслюється, що всі суб'єкти аудиторської діяльності повинні мати політику і процедури контролю якості усіх професійних послуг, а АПУ повинна забезпечити можливість зовнішнього аналізу цієї політики і процедур.

Для реалізації даної концепції було затверджено Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року № 201/4 [7].

Перевірки систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності здійснюються членами Комісії Аудиторської палати України з контролю якості. Крім того, АПУ створює групу з контролю якості аудиторських послуг, до складу якої входять наймані аудитори — контролери. Перевірки систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності також можуть здійснюватися окремими аудиторськими фірмами, які мають намір проводити такі перевірки та які отримали акредитацію в АПУ.

Порівняно з країнами Європи, в Україні на сьогодні недостатній контроль за якістю вітчизняного аудиту. Існуюча політична система у країні породила серед фахівців з аудиту реалії непідконтрольності. В усіх країнах Європи ж, навпаки, існують спеціальні інституції, які на постійній основі здійснюють моніторинг роботи аудиторських фірм (аудиторів). 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. Мета зовнішнього контролю якості роботи аудиторів — зміцнити у громадськості впевненість у високій професійній майстерності аудитора.

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), наприклад, з можливостями Аудиторської палати та Спілки аудиторів України, то останні, на жаль, не витримують такого порівняння. Це можна пояснити тим, що кількість осіб, які займаються перевіркою суб'єктів аудиту в Україні, у сотні разів менша, ніж у країнах Європи.

У країнах Євросоюзу прийнято дві різні методології забезпечення якості аудиту: моніторинг та перевірка "піер". Моніторинг виражається в тому, що професійний або контролюючий орган з постійним персоналом керує системою забезпечення якості надання аудиторських послуг і здійснює



відповідні перевірки. Перевірка "піер" – це діяльність практикуючих аудиторів - "піерів", залучених до виконання перевірки на місцях. Уважають, що і моніторинг, і перевірка "піер" є рівнозначно важливими методами контролю якості аудиту. В обох випадках найбільша увага приділяється якості роботи перевіряючих та їх об'єктивності. Необхідно вживати адекватних заходів, які підтверджували б те, що контролери якості добре знають чинні стандарти аудиту та системи контролю якості аудиту. Особливо це стосується моніторингу. Належний контроль з боку громадських професійних організацій за управлінням та функціонуванням системи забезпечення контролю якості аудиторських послуг гарантує більшу об'єктивність контролерів. Це особливо характерно для перевірки "піер".

Україні необхідно особливо увагу звернути на подальшу розробку системи внутрішніх стандартів аудиту, у складі якої доцільно виділити окремі внутрішні стандарти з контролю якості.

Системи забезпечення контролю якості аудиту в країнах Євросоюзу мають гарантувати достатній рівень довіри громадськості до результатів роботи аудиторів, які, у свою чергу, мають демонструвати перед спостережними органами адекватність виконання своїх обов'язків. Фактична організація громадського спостереження за забезпеченням якості в різних країнах Євросоюзу відрізняється залежно від структур спостереження за професійною діяльністю аудиторів і від тієї ролі, яку моніторинг відіграє у процесі контролю за якістю аудиту.

Переймаючи досвід зарубіжних країн щодо ведення процесу контролю якості аудиту вітчизняні аудиторські організації розробляють внутрішньофірмові стандарти якості послуг, що дає змогу полегшити процес перевірок та надати користувачам повноцінну інформацію. Для того щоб якість аудиторських послуг в Україні могла досягти рівня країн Європи, необхідно впровадити у практику такі рекомендації:

сформувати пакет типових форм робочих документів аудитора для аудиту підприємств, які займаються конкретним видом діяльності. Ці документи можуть стати дієвим інструментом та носієм зворотного зв'язку у внутрішньофірмовому контролі якості роботи персоналу конкретної аудиторської фірми;

розробити методики аудиту для конкретних об'єктів, що дозволить підвищити ефективність не тільки аудиторських процедур, а й внутрішнього контролю якості процесу аудиту.

**Література:** 1. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н. І. Дорош // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3 (23). – С. 264–267. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.univer.km.ua](http://www.univer.km.ua). 2. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання / О. А. Кузуб // Аудитор України. – 2008. – № 15(143). – С. 12–15. 3. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–54. 4. Усач Б. Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б. Ф. Усач // Регіональна економіка. – 2007. – №4. – С. 217–222. 5. Закон України «Про аудиторську діяльність» 140-V (зі змінами та доповненнями від 14.09.2006 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 6. Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2005 р. // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. 7. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторями відповідно до професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року № 201/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua).

УДК [657.6:006.32] (477)

**Чекалкіна О. С.**

## **ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ В АУДИТОРСЬКІЙ ПРАКТИЦІ УКРАЇНИ**

*Анотація. Узагальнено результати впровадження Міжнародних стандартів аудиту в Україні, визначено якість їх використання та обґрунтовано пропозиції щодо застосування МСА в аудиторській практиці.*

*Аннотация. Обобщены результаты внедрения Международных стандартов аудита в Украине, определено качество их использования, а также обосновано предложения относительно применения МСА в аудиторской практике.*

*Annotation. The results of the implementation of international auditing standards in Ukraine are summarized, the quality of their use and also proofs an assumption about applying IAS in audit practice is determinates.*

*Ключові слова: адаптація, аудиторська практика, Міжнародні стандарти аудиту, підтвердження звітності.*

Важливою подією в Україні, що вплинула на розвиток аудиту, є впровадження Аудиторською палатою України у 2003 році Міжнародних стандартів аудиту, які містять основні принципи та про-



цедури, обов'язкові для застосування в аудиторській практиці. З моменту впровадження Міжнародних стандартів аудиту (МСА) питання щодо їх використання залишається предметом дискусії. Йому присвячені роботи таких науковців, як Б. Ф. Усач, К. С. Сурніна, О. Артеменко, Л. Довгоруку. Вивчення цих робіт показало, що впровадження МСА розкрило низку проблем, пов'язаних з адаптацією до них, у зв'язку з чим на сьогодні ця тема залишається актуальною.

Метою написання даної статті є теоретичне узагальнення результатів впровадження Міжнародних стандартів аудиту в аудиторську практику та їх застосування, а також визначення наслідків їх використання. При цьому поставлено ряд завдань: по-перше, проаналізувати впровадження МСА; по-друге, визначити якість їх використання.

Згідно з МСА, національні стандарти аудиту – це сукупність стандартів аудиту, визначених законом чи нормативними актами або регулювальним органом на національному рівні, застосування яких є обов'язковим і яких слід дотримуватись при проведенні аудиту, огляду, завдання з надання впевненості або наданні супутніх послуг [1, с. 245].

Під стандартами аудиту розуміють основні принципи, яких слід дотримуватись під час аудиторських перевірок, як визначає Б. Ф. Усач у своїй роботі [2, с. 17]. Це допомагає аудиторам у виконанні їх обов'язків. Наприклад, Л. Довгоруку визначає, що розроблені Міжнародні стандарти аудиту є обов'язковими при проведенні аудиту, при виконанні завдань з надання впевненості, супутніх послуг. Також МСА повинні використовуватись при перевірці історичної фінансової інформації [3, с. 25].

В економічній літературі також існують різноманітні погляди щодо призначення Міжнародних стандартів аудиту. Наприклад, Ф. Ф. Бутинець зазначає, що МСА визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиту, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиту, єдині вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватись всі представники даної професії незалежно від умов, у яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантії достовірності результатів аудиту. Також він визначає, що значення стандартів полягає у тому, що вони:

- визначають методологічні засади проведення аудиту;
- допомагають аудитору вести переговори із замовником;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу;
- усувають необхідність контролю з боку держави [4, с. 86].

На думку Я. А. Гончарука та В. С. Рудницького, стандарти аудиту – єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту [5, с. 53]. Вони звертають увагу на те, що міжнародні стандарти аудиту забезпечують:

- високу якість аудиторських перевірок;
- впровадження в аудиторській практиці нових наукових досліджень;
- створюють громадський імідж професії;
- допомагають аудитору вести переговори з клієнтом;
- допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки [5, с. 54].

Стандарти аудиту, в найширокому сенсі, є керівництвом щодо поведінки аудитора на фаховому рівні – зазначає Б. Ф. Усач [6, с. 29].

Для того щоб стандарти забезпечували дослідження названих цілей, важливо, щоб вони розроблялись і затверджувались міжнародною організацією, яка працює згідно з чітко визначеними правилами в інтересах суспільства. Саме такою організацією є Рада з міжнародних стандартів аудиту і надання впевненості, яка працює за сприяння Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) і під наглядом Міжнародної ради з нагляду в інтересах суспільства (МРНІС) [3, с. 24]. Таким чином, можна погодитись з твердженням О. Артеменко, що аудиторські стандарти потрібні тому, що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень. Під час проведення аудиту слід дотримуватись основних правил етики професійних аудиторів, встановлених МФБ. Аудитор повинен бути прямолінійним і чесним, об'єктивним і не піддаватися тиску з боку будь-кого, тобто бути повністю незалежним, зберігати конфіденційність інформації, мати необхідний рівень компетентності, знань, досвіду. Аудиторів слід утримуватись від роботи, якщо він сумнівається в достатньому рівні своєї компетентності [7, с. 31].

Необхідно зазначити, що в Україні спостерігається ще недостатня кількість компетентних користувачів фінансової звітності. Це призводить до недостатньої затребуваності українським суспільством аудиторських послуг у формі підтвердження фінансової звітності. А тому слід погодитись із думкою К. С. Сурніної, яка зазначає, що для багатьох аудиторських фірм аудит часто зводиться до перевірки правильності і достовірності заповнення фінансових звітів, податкових декларацій, пошуку зловживань та податкових консультацій. При цьому аудит не супроводжується дотриманням формальностей, передбачених стандартами, за підсумками яких клієнтам надаються аудиторські висновки, які не відповідають Міжнародним стандартам аудиту [8, с. 18].

У той же час, розвиток економічних зв'язків із зарубіжними країнами, залучення іноземних інвестицій потребує вирішення проблеми підвищення довіри іноземних користувачів до фінансової звітності вітчизняних підприємств. Відповідно до фінансової звітності має бути складена зрозумілими правилами, а її достовірність підтверджена шляхом проведення зовнішнього аудиту з проведенням тих самих процедур, що й в інвесторів. Усе це робить очевидною необхідність єдиних підходів до аудиту як в Україні, так і за кордоном. Але саме тут і виникає проблема, пов'язана із застосуванням міжнародних стандартів аудиту в Україні в якості національних. Як зазначає К. С. Сурніна,



справа в тому, що українські аудиторів, аудиторські фірми погано уявляють собі, що розуміється під Міжнародними стандартами аудиту, прийнятими як національні. Результати її дослідження [8, с. 18] показали, що більшість науковців, які займаються цим питанням, вважають, що половина Міжнародних стандартів взагалі не знадобиться в практиці аудиторам України.

Безумовно, потреба України в іноземних інвестиціях вимагає, щоб українські аудиторів працювали відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або за національними стандартами, підготовленими відповідно до міжнародних стандартів. На жаль, сьогодні клієнти аудиторських фірм України більшою мірою зацікавлені в перевірці податкових платежів, ніж в абстрактному підтвердженні звітності. У зв'язку з цим, клієнти не готові платити аудиторам ті реальні грошові суми, в які може обійтись аудит, виконаний за міжнародними стандартами. Адже робота за Міжнародними стандартами аудиту значно ускладнює і здорожує аудит, а це у свою чергу погіршує позиції кваліфікованих аудиторів у конкурентній боротьбі з тими, хто не дотримується у своїй роботі стандартів.

Таким чином, проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що розроблені Міжнародні стандарти аудиту в Україні є досить прогресивними, і за умови їх дотримання аудиторська практика в державі могла б наблизитись до міжнародного рівня. Проте МСА є настільки новими, що багатьом аудиторам, особливо тим, які не мають достатнього досвіду, дуже не просто їх зрозуміти. Тому застосування МСА потребує посилення роз'яснювальної роботи як серед самих аудиторів, так і користувачів. Важливо також більше уваги приділити якості перекладу та редагування МСА.

Міжнародні стандарти аудиту повинні використовуватись не тільки при перевірці історичної та фактичної фінансової інформації, але й іншої інформації, яка використовується в організації. Необхідно, щоб МСА служили громадським інтересам, були реалістичними по відношенню до бізнесової діяльності і могли застосовуватися у практичній діяльності аудиторів в усьому світі.

---

**Література:** 1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : Видання 2006 року / пер. з англ. мови О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гик та ін. – К. : ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1152 с. 2. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2004. – 231 с. 3. Довгорул Л. Якість аудиту та міжнародні стандарти аудиту (МФБ) / Л. Довгорул // Аудитор України. – 2006. – № 08. – С. 24–26. 4. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спец. „Облік і аудит” вищих навч. закладів / Ф. Ф. Бутинець – 3-тє вид., перероб. і доп. – Житомир : ПП „Рута”, 2006. – 512 с. 5. Гончарук Я. А. Аудит / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – Вид. 2-ге., перероб. і доп. – Львів : Оріяна-Нова, 2004. – 292 с. 6. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами / Б. Ф. Усач – К. : Знання, 2005. – 247 с. 7. Артеменко О. Український аудит у всеозброєнні міжнародних стандартів / О. Артеменко // Дзеркало тижня. – 2003. – № 18. – С. 31. 8. Сурніна К. С. Проблеми застосування міжнародних стандартів аудиту в Україні / К. С. Сурніна // Аудитор України. – 2007. – № 05. – С. 17–18. 9. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. № 140-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>. 10. Зубілевич С. Перспективи розвитку аудиту / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 101–109. 11. Мамишев А. Шляхи європеїзації державного аудиту / А. Мамишев // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 144–150.

УДК 657.6 (477)

**Терен Д. О.**

## **ПРОБЛЕМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ**

*Анотація. Проаналізовано вимоги до якості надання аудиторських послуг, розглянуто моделі зовнішнього нагляду та запропоновано окремі аспекти вдосконалення методики контролю за якістю аудиторських послуг.*

*Аннотация. Проанализировано требования к качеству предоставления аудиторских услуг, рассмотрены модели внешнего надзора и предложены отдельные аспекты совершенствования методики контроля за качеством аудиторских услуг.*

*Annotation. The requirement to quality of audit services are analysed, the models of external supervision are considered and the separate aspects of perfection of control method after quality of audit services are offered.*

*Ключові слова: аудиторські послуги, якість аудиторських послуг, система контролю якості аудиторських послуг.*

В умовах сьогодення все більше людей потребують достовірної інформації для прийняття управлінських рішень. У цей же час метою аудиту є висловлення незалежної думки про



відповідність фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах вимогам законодавства, положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та іншим нормативно-правовим актам. Тобто аудитор надає впевненість користувачам цієї звітності про її достовірність. Тому інформація, яка отримана під час аудиторської перевірки, є доволі необхідною для ефективного керування бізнесом. Аналізуючи ж результати перевірок Аудиторської палати України (далі – АПУ), можна стверджувати, що масовість проведення обов'язкового аудиту знижує його якість через недобросовісність аудиторів, які його проводять. Також у сучасних умовах аудитор зорієнтований на задоволення потреб замовника (тобто керівника підприємства, головного бухгалтера і т. д.), а не засновників, акціонерів підприємства чи широкої громадськості. Тому контроль якості аудиторських послуг є актуальним не лише на українському, а і на світовому ринках.

Згідно з результатами аналізу системи публічного нагляду в 60 країнах світу, окрім країн ЄС, що проводився Європейською групою органів нагляду за аудиторями, Україна потрапила до категорії країн, де існують передумови для побудови системи зовнішнього контролю за професією аудитора [1]. Таким чином, Україна займає доволі непривабливу позицію серед інших країн світу у сфері аудиторських послуг.

Аналіз сучасних вітчизняних публікацій говорить про недостатню освітленість даної теми. Дослідженню контролю якості аудиторських послуг присвятили свої роботи: Н. І. Дорощ [2], О. А. Кузуб [3], Т. В. Мултанівська, М. С. Горяєва [4], О. Ю. Редько [5].

В умовах інформаційної епохи забезпечення необхідними знаннями відіграє значну роль у житті людини. Особлива потреба в інформації проявляється у сфері бізнесу. Тому якість аудиторських послуг, як джерела достовірної інформації, стає особливо актуальною.

Тому слід дати визначення поняттю "якість аудиторських послуг". За визначенням О. Редько якість аудиторських послуг – це системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність у сфері аудиту [5, с. 48]. Отже, аудит можна вважати якісним, коли порядок його проведення дотримується критеріїв якості, встановлених:

1) вимогами п. 6 ст. 12 Закону України "Про аудиторську діяльність", згідно з яким аудитори зобов'язані здійснювати перевірку контролю якості виконаних робіт;

2) Міжнародним стандартом аудиту (МСА) 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації";

3) Кодексом етики професійних бухгалтерів;

4) вимогами Реєстру аудиторських фірм та аудиторів і положеннями, розробленими АПУ;

5) внутрішньофірмовими стандартами якості;

6) умовами договорів на надання аудиторських послуг [4, с. 92].

Як і всі інші види контролю у підприємницькій діяльності контроль за якістю надання аудиторських послуг може бути внутрішнім та зовнішнім. Внутрішній контроль повинен забезпечуватись аудитором-виконавцем та керівником аудиторської фірми. Зовнішній контроль проводиться незалежними наглядачами за професією аудитора. Існує декілька моделей зовнішнього нагляду, що функціонують у світі. Вони схематично зображені на рисунку.

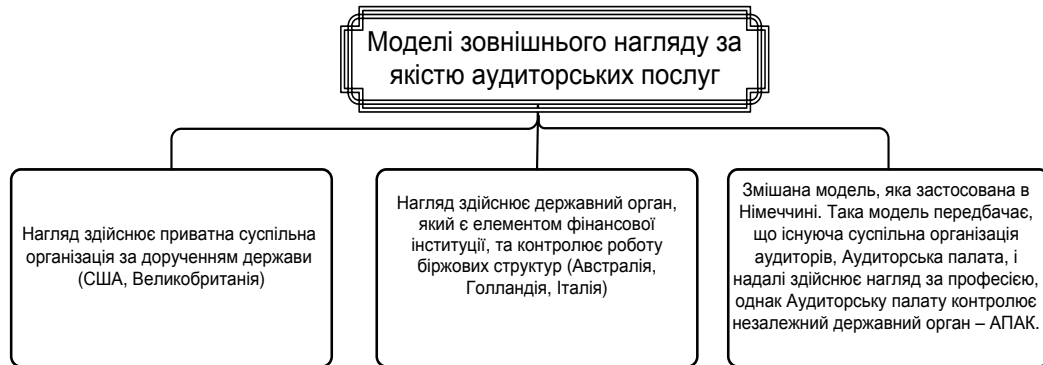


Рис. Моделі зовнішнього контролю за якістю аудиторських послуг

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується АПУ, для чого вона затвердила такі нормативні акти: Положення про Комісію з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів Аудиторської палати України; Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України; Положення про Комісію зі стандартів аудиту та контролю якості; Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів; Положення про сертифікацію аудиторів; Концептуальну основу контролю аудиторської діяльності в Україні; Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг"; Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми); Порядок сертифікації аудиторів банків; Положення про веб-сайт АПУ; Програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів України "Завдання з аудиту спеціального призначення. Методика проведення та особливості складання аудиторського виснов-



ку”; Положення про структурний підрозділ Аудиторської палати України “Комітет з контролю за аудиторською діяльністю”.

Проте ці заходи не ліквідували усіх недоліків методології проведення контролю якості аудиторських послуг. Тому слід прийняти нормативний документ, що регламентував би порядок проведення перевірок якості аудиторських послуг. Він має поширюватись на усі види перевірок та бути обов’язковим до виконання усіма особами, які проводять дані перевірки. Проаналізувавши публікації з наведенням світового та, зокрема, європейського досвіду з проведення таких перевірок, можна виділити ряд аспектів вдосконалення методики їх здійснення, що наведені у таблиці.

Таблиця

**Окремі аспекти вдосконалення методики проведення перевірок якості аудиторських послуг**

Об’єкт вдосконалення	Запропоноване виправлення недоліків
Суб’єкти перевірки	Постійно діючі інституції, що здійснюють нагляд за роботою аудиторських фірм на постійній основі, а також залучення на платній основі “волонтерів” – досвідчених фахівців з аудиту
Методологія	Застосування моніторингу (контролюючий орган керує системою забезпечення якості аудиторських послуг та виконує відповідні перевірки) і перевірки “пієр” (діяльність практикуючих аудиторів – “пієрів”, що представляють громадську організацію та залучені до перевірки на місцях)
Структура контролю	Має дві складові: контроль організації аудиторської компанії (припускає недопущення помилок аудиторською фірмою при наявності у ній відповідної структури) та контроль виконання замовлення (передбачає здійснення контролю конкретної аудиторської перевірки, здійсненої аудиторською фірмою)
Порядок проведення перевірки	<i>Перевірка скарги</i> на аудитора (аудиторські фірми) з огляду на необхідність надати відповідь скаржникові протягом 30 днів з дати її отримання, яка передбачає: отримання скарги; запит до відповідача на отримання пояснень по суті скарги; камеральну перевірку наданих пояснень (документів) або виїзд по місцю дислокації відповідача для відповідної перевірки; зустріч перевіряючих зі скаржником (за згодою останнього); підготовку висновку для контрольної комісії АПУ. <i>Ініційована перевірка:</i> а) у разі ініціювання перевірки АПУ – повідомлення суб’єкта аудиту про включення його до плану перевірки якості послуг, що він надає; надання 30 днів для підготовки до перевірки з описом документів, які будуть перевірятися; камеральна перевірка або виїзд на місце і ознайомлення з документами суб’єкта аудиту; підготовка звіту (пропозиції, висновки) за результатами перевірки; розгляд результатів перевірки Комісіями АПУ; прийняття рішення АПУ за результатами перевірки; б) у разі ініціювання перевірки самим суб’єктом аудиту – звернення суб’єкта аудиту до АПУ або стороннього перевіряючого; укладання договору на надання послуг з перевірки якості; здійснення перевірки згідно з умовами договору; надання перевіряючим звіту про результати перевірки замовникові; передача замовником (за потреби) звіту перевіряючого до комісії з контролю якості; розгляд комісіями АПУ результатів перевірки та прийняття відповідного рішення на засіданні АПУ

Отже, сучасні реалії українського ринку аудиторських послуг свідчать про необхідність удосконалення системи контролю якості таких послуг. Недоліки існуючої системи полягають у невідповідності фактичних можливостей перевіряючих та об’єму необхідних перевірок, а також неузгодженості нормативного порядку проведення аудиторських перевірок. Тому розробка ґрунтовної нормативної бази та ефективної методики проведення контролю якості аудиторських послуг в Україні є запорукою вирішення ряду проблем.

**Література:** 1. Макеєва О. Нагляд за професією аудитора в Україні – чи не час переймати досвід? / О. Макеєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/content.php>. 2. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н. І. Дорош [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://univer.km.ua/visnyk/1389.pdf>. 3. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання / О. А. Кузуб // Аудитор України. – 2008. – № 15 (143). – С. 12–15. 4. Мултанівська Т. В. Внутрішньофірмовий контроль якості аудиту / Т. В. Мултанівська, М. С. Горяєва // Економіка розвитку. – 2009. – № 1 (49). – С. 91–95. 5. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1 – С. 46–54. 6. <http://www.stoliza-audit.com.ua/publications.html>. 7. Рекомендації Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. – 320 с.

## ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

*Анотація. Розглянуто процес контролю якості аудиторських послуг, який є запорукою їх належного виконання, а також безпосередньо особливості зовнішнього та внутрішнього контролю якості.*

*Аннотация. Рассмотрен процесс контроля качества аудиторских услуг, который является залогом их надлежащего выполнения, а также непосредственно особенности внешнего и внутреннего контроля качества.*

*Annotation. The process of control of public accountant services quality, which is the mortgage of their proper implementation, is considered, and also directly features of external control of quality are considered.*

*Ключові слова: контроль, якість, аудиторські послуги.*

Питання якості аудиту, як правило, виникає, коли після проведеної аудиторської перевірки на підприємство приходять податківці та в перевірених аудиторами документах знаходять суттєві помилки. Тож виникає слушне запитання, як проконтролювати якість аудиту, чим взагалі вона контролюється і якою є відповідальність аудитора згідно з чинним законодавством за невиявлення суттєвих помилок? Контроль 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 й адміністрацією аудиторської фірми [1]. Тому вкрай актуальним є висвітлення особливостей контролю якості аудиторських послуг та проблем, пов'язаних з таким контролем.

Незважаючи на обговорення необхідності удосконалення системи контролю (нагляду) за якістю аудиторських послуг, кількість публікацій з даного питання є обмеженою. Дослідженню стану контролю якості аудиторських послуг в Україні присвячені праці С. Ф. Голова, Н. І. Дорош, Є. В. Мниха, О. Ю. Редька [2].

Метою даного дослідження є оцінка контролю якості аудиторських послуг в Україні, висвітлення його проблем та перспектив. Основними завданнями для досягнення поставленої мети є визначення сутності якості аудиторських послуг та контролю якості аудиторських послуг; висвітлення основних нормативних документів з контролю якості аудиторських послуг, визначення принципів якісного аудиту та основних проблем якості аудиторських послуг.

При написанні статті були використані такі загальнонаукові методи дослідження: аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, порівняння, узагальнення.

Отже, якість аудиторських послуг – це системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність у сфері аудиту [3].

Під контролем якості розуміють засоби, завдяки яким фірма одержувала б впевненість в тому, що завжди при висловленні аудиторської думки дотримуються вимоги законодавства і договору з клієнтом, чинних стандартів аудиту і професійних стандартів, встановлених фірмою. Контроль якості повинен також забезпечувати дотримання етичних кодексів професійних бухгалтерських організацій [4].

На державному рівні система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується Аудиторською палатою України і містить в 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 [2].

Самі ж аудиторські фірми зобов'язані розробити та впровадити у свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що фірма та її персонал діють згідно з МСА, Кодексом етики та законодавчими й іншими нормативними вимогами, які регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надає фірма, відповідають умовам завдання.

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" (далі – МСА 220) 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" [5]. Крім того, Аудиторською палатою України розроблено та затверджено:



1) Концептуальну основу контролю аудиторської діяльності в Україні (Рішення АПУ № 182/3 від 27.09.2007 року);

2) Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" (Рішення АПУ № 182/4 від 27.09.2007 року);

3) Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами (Рішення АПУ № 201/4 від 23.04.2009 року).

У вищезгаданих документах визначено:

по-перше, одним з аспектів політики й процедури контролю якості виконання завдання є те, що цей процес має бути задокументованим відповідно до Професійних стандартів;

по-друге, для досягнення якісного виконання завдання фірма зобов'язана мати і використовувати методики з виконання завдання у письмовому чи електронному форматі, програмні інструменти чи інші форми стандартизованої документації;

по-третє, фірма зобов'язана у відповідний спосіб документувати: план, програми, інструкції, які були надані персоналу для розуміння цілей його роботи; процедури, терміни й обсяг виконаної роботи відповідно до професійних стандартів; дії з надання допомоги професіоналами та фахівцями менш досвідченим членам групи із завдання для чіткого розуміння цілей роботи; процес консультування із складних та спірних питань і застосування його наслідків; процеси нагляду за виконанням завдання; процедури перевірки завершеного завдання, зроблених важливих суджень і виду висновку (звіту), що надається за наслідками виконання завдання;

по-четверте, перевірку контролю якості виконання завдання потрібно здійснювати, зокрема, вибірковою перевіркою робочих документів, що стосуються важливих суджень, які було висловлено групою із завдання, та висновків, до яких дійшла група;

по-п'яте, фірма зобов'язана застосовувати політику та процедури, які вимагають наявності відповідної документації, як підтвердження роботи кожного елементу своєї системи контролю якості [1].

Цілі процедур контролю якості однакові для всіх аудиторських фірм, проте для кожної з них суть і обсяг процедур залежатимуть від її величини, кількості офісів і організаційно-управлінської структури. Тому крім зазначених вище загальних положень з контролю якості аудиторських послуг варто виділити ще такі процедури:

1. Кожна фірма повинна гарантувати, що при ухваленні рішення про її призначення на проведення аудиту буде проведена оцінка прийнятності потенційного клієнта.

2. У фірмі повинні виконуватися процедури, які гарантували б, що всі партнери і фахівці твердо дотримуються принципів незалежності, об'єктивності, чесності і конфіденційності, що передбачено етичними кодексами. Ці процедури включають складання рекомендацій для персоналу і вимог дотримання ними правил етичних кодексів. У великих аудиторських фірмах виконання таких процедур може бути покладено на конкретного партнера.

3. Партнери і фахівці фірми повинні володіти знаннями і компетенцією, необхідними для виконання їх обов'язків.

У фірмі мають застосовуватись процедури консультування. Це аналіз аудиторських файлів, звернення з технічними проблемами до відповідальних фахівців фірми, вирішення складних питань. У невеликих фірмах консультування на відповідному професійному рівні не завжди можливе. Альтернативою може бути звернення в іншу аудиторську фірму або професійну асоціацію за умови збереження конфіденційності [5].

Серед основних проблем якості аудиторських послуг слід виділити такі: зовнішнього контролю, масовий характер недотримання етичних вимог з боку аудиторів, нечітке та неповне виконання вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики та ін. Крім того, значна частина недоліків у роботі аудиторських фірм пов'язана з невмінням аудиторів на професійному рівні формулювати свою думку у висновках відповідно до вимог МСА 700, 800, МСЗО 2400 та ін.

Безумовно, розвиток системи контролю якості аудиторських послуг в аудиторських фірмах і зовнішній контроль за цим процесом з боку АПУ дозволить підвищити рівень та якість аудиторських послуг в Україні.

Узагальнюючи вищезказане, всю систему контролю якості аудиторських послуг можна поділити на дві великі групи: зовнішнього контролю якості, який здійснюється з боку АПУ, та внутрішнього контролю якості, який здійснюється безпосередньо аудиторською фірмою. Провідною концепцією формування системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг є незалежність зовнішніх органів контролю, що базується на принципах компетентності, відповідальності, конфіденційності та суспільної користі. Що стосується внутрішнього контролю якості, то тут головна увага приділяється внутрішньофірмовим стандартам, яких обов'язково повинна притримуватися аудиторська фірма.

Отже, контроль якості аудиторських послуг в Україні знаходиться у процесі свого становлення, на цьому етапі існує ще багато проблем і недоліків, які варто вирішити. Уникнути ряду помилок, допущених аудиторами, та забезпечити якісну інтеграцію вітчизняних систем обліку і аудиту в міжнародну спільноту дозволить міжнародна співпраця в частині застосування конкретних підходів до формування ефективної системи контролю якості.

---

**Література:** 1. Лісіна В. Документування аудиту як складового елементу системи якості аудиторських послуг / В. Лісіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. 2. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реальність та сподівання / О. А. Кузуб // Аудитор України. – 2008. – № 15 (143). 3. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. 4. Черньова Н. Й. Оцінка ризиків в аудиторській діяльності / Н. Й. Черньова // Аудитор України. – 2006. – № 01. 5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net).

## КЛАСИФІКАЦІЯ ШАХРАЙСТВ У КОНТЕКСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

*Анотація.* Висвітлено розроблення та теоретичне обґрунтування класифікації шахрайств у контексті аудиторської перевірки. Проаналізовано роботи як іноземних, так і вітчизняних дослідників з цього питання. Розглянуто деякі схеми зловживань, зроблені висновки щодо значення для аудиту створення єдиної класифікації шахрайств.

*Аннотация.* Расскрыта разработка и теоретическое обоснование классификации мошенничества в контексте аудиторской проверки. Проанализированы работы как иностранных, так и отечественных исследователей по этому вопросу. Рассмотрены некоторые схемы злоупотреблений, сделаны выводы относительно значения для аудита создания единой классификации мошенничества.

*Annotation.* The development and theoretical basis for the classification of fraud in the context of the audit is revealed. The work of both foreign and domestic researchers on this question are analyzed. Several schemes of abuse and draw conclusions about value for the audit of a single classification of fraud are described.

*Ключові слова:* шахрайство, схеми шахрайств, класифікація шахрайств, аудиторська перевірка.

В умовах нестабільного законодавства, великої кількості різновидів господарських операцій на підприємстві існує можливість відхилень у бухгалтерській звітності підприємства-клієнта, тому аудит став незамінною формою контролю, важливим інструментом інфраструктури ринкової економіки. Важливим фактором, що допомагає аудитору оцінити ризик існування суттєвих навмишних перекирвань інформації у фінансовій звітності клієнта, є розуміння класифікації шахрайств у бізнесі. Це питання є дуже актуальним у наш час й потребує дослідження.

Метою дослідження є розроблення та теоретичне обґрунтування класифікації шахрайств у контексті аудиторської перевірки.

Питання виявлення шахрайства та дій аудитора при таких ситуаціях розглянуто багатьма вченими. Цю проблему досліджували відомі вчені країн Західної Європи та США (Е. Аренс, Дж. Лоббек, Ф. Дефлиз, Г. Дженик та ін.) [1 – 4]. Значний внесок зробили й українські науковці – Ф. Бутинець, М. Білуха, Т. Воїнова, О. Кузьмінський, О. Петрик, Б. Усач та ін. [5 – 8]. Проте проаналізувавши дослідження та публікації, можна дійти висновку про відсутність єдиного підходу до класифікації шахрайств.

Але, перш ніж розмежувати зловживання за класифікаційними ознаками, розглянемо значення поняття „шахрайство”. На думку Л. Кулаковської, шахрайство – це навмисно неправильне відображення господарських операцій та подання на цій основі заздалегідь перекирваної, недостовірної звітної інформації її користувачам [9]. Т. Воїнова розглядає шахрайство як „навмисно неправильне відображення і подання даних обліку та звітності службовими особами та керівництвом підприємства” [5]. Можна стверджувати, що головною ознакою, яка об’єднує думки всіх дослідників, – навмисність в діях осіб, причетних до шахраювання, з метою отримання незаконних переваг. Для підвищення ефективності виявлення та усунення помилок і шахрайств Комітетом з міжнародної аудиторської практики був розроблений МСА № 240 „Відповідальність аудитора і розгляд шахрайства та помилки під час аудиторської перевірки фінансових звітів” та Інструкція „Відповідальність аудиторів у зв’язку зі зловживаннями, іншими аномаліями та помилками”. Метою МСА № 240 є встановлення положень і надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за розгляд шахрайства та помилки під час аудиту фінансових звітів [10]. Проаналізувавши дослідження та публікації, присвячені різноманітним схемам шахрайств та зловживань, автор пропонує таку їх класифікацію (рисунок).

Розглянемо найбільш розповсюдженні схеми шахрайств. Так, податкове шахрайство найчастіше пов’язане з мінімізацією прибутків, незаконним відшкодуванням ПДВ, ухиленням від сплати податків і т. п. Наприклад, одне з дніпропетровських приватних підприємств „К” ще навесні 2004 р. почало займатися оптовою торгівлею будівельними матеріалами, однак бізнес від самого початку побудувало не на нормах закону, а на тінювих схемах. На момент здійснення платежів донецьку фірму, яка нібито постачала підприємство цеглою, фундаментальними блоками тощо, вже знято з обліку, а її свідоцтво платника ПДВ анульовано. Загальна сума угод з фіктивною фірмою становила близько 7 млн грн, тобто директор підприємства „К” ухилився від сплати до бюджету 1 166 608 грн ПДВ [11].

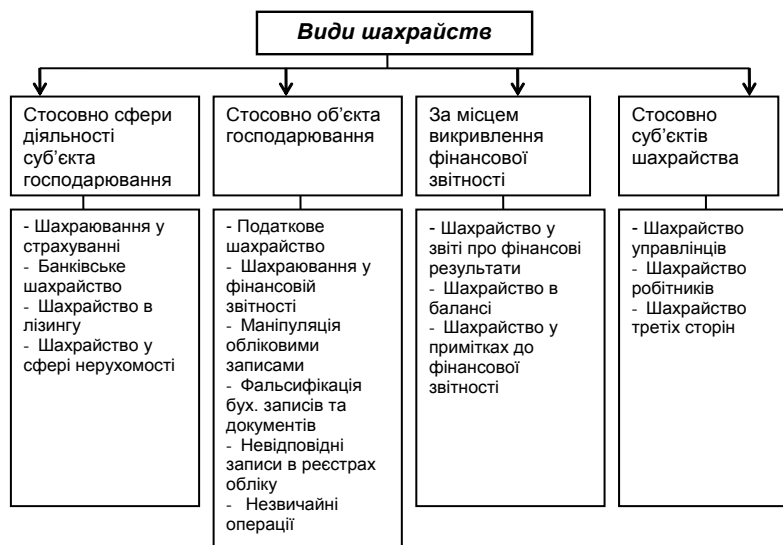


Рис. Класифікація шахрайств, що здійснюють суб'єкти господарювання

Що стосується шахраювання у фінансовій звітності, то можна виділити окремо викривлення у звіті про фінансові результати, в балансі та в примітках до звітності. Так, наприклад, відбувається спотворення інформації про розмір прибутку компанії при використанні схеми розрахунків через підставні компанії. Підприємство може здійснювати з контрагентами (щойно створеною або вже існуючою підставною фірмою) зустрічні операції з купівлі-продажу. При цьому частіше всього товар або взагалі не існує, або ніколи не переміщався за межі складу. У результаті реальний рух коштів супроводжується фіктивними документами про переміщення товару.

Також розповсюджене шахраювання в балансі. Для збільшення валюти балансу та власного капіталу фірми завищують вартість необоротних активів. Для цього компанії або враховують активи документально при їх фактичній відсутності, або ж заключають договір оренди активів на момент проведення аудиту, звісно ж, не розголошуючи інформацію про те, що активи орендовані та не належать компанії на правах власності [12]. Навмисні упуцнення при висвітленні інформації в примітках до фінансової звітності також можна віднести до шахрайства. Наприклад, якщо не розкрито інформацію про надані гарантії або інші умовні зобов'язання, про факти шахрайства керівників, акціонери та інші користувачі фінансової звітності можуть бути введені в оману [12].

Окрім цього, до шахрайств стосовно об'єкта зловживань можна віднести: маніпуляцію обліковими записами (зумисне використання некоректних бухгалтерських проведень або сторнуючих записів); фальсифікацію бухгалтерських документів і записів; невідповідні записи у реєстрах обліку; незвичайні операції (угоди і господарські операції, платежі, котрі на думку аудитора, зайві, недоречні або надмірні за певних обставин) [5].

Слід також зупинитися на розгляді шахрайств стосовно суб'єктів. Так, широко розповсюдженим є шахрайство управлінського персоналу. Часто зустрічається так званий „кишеньковий” бізнес. Так, наприклад, комерційний директор „пристроює” фірму-продавця, директор з постачання – фірму-постачальника, директор з персоналу – навчальний центр або агентство з працевлаштування і т. д. [8]. Серед найбільш розповсюджених схем шахрайств з боку працівників можна виділити такі: приписка та пересортиця; повторна закупка та списання; невраховане виробництво; маніпуляції з цінами [13]. Що стосується шахрайства з боку третіх осіб, то це випадки, коли зловживання використовуються за межами підприємства.

Отже, можна зробити висновок, що випадки шахрайства в господарській діяльності підприємств є досить розповсюдженим явищем. Класифікація шахрайств полегшить роботу аудитора та знизить ризик невиявлення фактів шахрайств, а отже підвищить якість аудиторських перевірок.

**Література:** 1. Аренс Е. Аудит / Е. Аренс, Дж. Лоббек ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с. 2. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О' Рейлли, М. Б. Хирш ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 542 с. 3. Кармайкл Д. Р. Стандарты и нормы аудита / Д. Р. Кармайкл, М. Бенис. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1995. – 527 с. 4. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; пер. с англ. – М. : Контакт , 1993. – 496 с. 5. Воїнова Т. С. Податковий аудит : конспект лекцій / Т. С. Воїнова. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 88 с. 6. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с. 7. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2004. – 232 с. 8. Енциклопедія начинаючого підприємця: Практические рекомендации / под ред. докт. экон. наук В. М. Емельянова. – М. : Бук#Пресс, 2006. 9. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навч. посібн. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – Львів : Піча Ю.В. ; Каравела”, Львів : Новий світ 2000, 2002. – 504 с. 10. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). – М. : ICAR, 2000. – 699 с. 11. Матеріали УПІМ ДПА у Донецькій області. Вісті з регіонів // Вісник податкової служби України. – 2006. – № 14. 12. Брюханов М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М. Брюханов // Финансовый директор. – 2006. – № 6. 13. Елисеев С. Мошенничество персонала: основные схемы и методы борьбы / С. Елисеев // Экономические преступления. – 2009. – Режим доступа : www.htm.ru.



### Секція 3

## "Організація контролю розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами"

**Шарапова О. Ю.**

УДК [657.412.7:331.25](477)

### УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОГАШЕННЯ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПЕРЕД ПЕНСІЙНИМ ФОНДОМ УКРАЇНИ

*Анотація. Дано оцінку діючого нормативно-правового забезпечення погашення заборгованості перед Пенсійним фондом України та обґрунтовано рекомендації щодо його вдосконалення.*

*Аннотация. Дана оценка действующего нормативно-правового обеспечения погашения задолженности перед Пенсионным фондом Украины и обосновано рекомендации по поводу его усовершенствования.*

*Annotation. The appraisal of active normative-legal guarantee of offset of debt to Pension Fond of Ukraine is given and guidelinen concerning on its improvement are substantiated.*

*Ключові слова: Пенсійний фонд України, моніторинг, погашення заборгованості, нормативно-правове забезпечення.*

Одним із основних стратегічних завдань уряду є підвищення якості життя населення, здійснення активної соціальної політики, насамперед, шляхом забезпечення умов для зростання доходів населення, в тому числі осіб пенсійного віку. Високі соціальні стандарти мають ґрунтуватися на злагодженій, ритмічній роботі всіх органів державного соціального страхування і Пенсійного фонду України зокрема. Фінансова стабільність пенсійної системи та раціональний рух коштів державного пенсійного забезпечення є основою безперебійних пенсійних виплат, а відтак і економічного добробуту пенсіонерів.

Несвоєчасне погашення зобов'язання або боргу за страховими внесками негативно впливає на злагодженість роботи у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування. Саме тому одним із актуальних і у той же час проблемних питань роботи Пенсійного фонду України є необхідність своєчасного наповнення його бюджету відповідно до діючого нормативно-правового забезпечення.

Вивчення спеціальної літератури показало, що дослідженням загальнотеоретичних проблем удосконалення організації, а також здійснення фінансового контролю органами Пенсійного фонду займалися: О. Адамик, В. Александрова, Д. Бахраха, О. Белінська, Б. Зайчук, Р. Калюжний, С. Ківалова, О. С. Позняков, В. Цветкова та ін. У своїх працях вони розглядали окремі аспекти організації та нормативно-правового регулювання процесу виконання бюджету Пенсійного фонду. Разом з тим, питання нормативно-правового забезпечення щодо погашення заборгованості перед Пенсійним фондом України залишаються недостатньо вивченими.

Метою статті є оцінка діючого нормативно-правового забезпечення погашення заборгованості перед Пенсійним фондом України та розробка рекомендацій щодо його вдосконалення.

У кризовій ситуації, що склалася в Україні, зростає заборгованість із заробітної плати і, як наслідок, збільшується борг перед державними цільовими фондами. З метою своєчасного виявлення негативних тенденцій та забезпечення оперативного прийняття управлінських рішень з питань погашення підприємствами, установами та організаціями заборгованості із заробітної плати, страхових внесків до Пенсійного фонду України та обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів Кабінетом Міністрів України здійснено комплекс заходів, спрямованих на розв'язання проблеми. Перш за все, слід відмітити прийняття Постанови "Про запровадження спеціального моніторингу погашення підприємствами, установами та організаціями заборгованості із заробітної плати, страхових внесків до Пенсійного фонду України та обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів" [1], згідно з якою було здійснено комплекс організаційних заходів: утворено

© Шарапова О. Ю., 2010

спеціальні тимчасові комісії з питань погашення заборгованості із заробітної плати, забезпечено подання належної інформації Міністерству праці та соціальної політики, у свою чергу Міністерство праці та соціальної політики утворило структурний підрозділ для організаційно-аналітичного забезпечення проведення моніторингу та діяльності Комісії з питань погашення заборгованості із заробітної плати, пенсій, стипендій та інших соціальних виплат [1].

На державному рівні, крім упровадження моніторингу погашення підприємствами у 2009 році заборгованості зі сплати внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, Кабінетом Міністрів України розроблено ще й графік погашення. Відповідно до нього Центральним органам виконавчої влади, Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, обласним та Київській міській держадміністраціям, установам і організаціям необхідно забезпечити до кінця поточного року погашення заборгованості. У свою чергу Пенсійному фондові України потрібно інформувати щокварталу Кабінет Міністрів України про стан виконання графіка погашення заборгованості зі сплати внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Упроваджені Кабінетом Міністрів України заходи щодо погашення заборгованості перед Пенсійним фондом дали позитивні результати (таблиця).

Таблиця

**Результати реалізації заходів Кабінету Міністрів України щодо погашення заборгованості страхувальників перед Пенсійним фондом України у січні – вересні 2009 р.**

Показники	Січень – вересень 2009 року				Відхилення до січня – вересня 2008 року	
	передбачено бюджетом, млн грн	фактичне виконання, млн грн	відхилення		Сума, млн грн	%
			млн грн	%		
Одержано коштів, усього	105 498,3	108 612,9	+3 114,6	103,0	8745,2	108,8
1. Власні доходи (надходження страхового збору, інші надходження)	69 831,2	73 020,2	+3 189,0	104,6	-1258,5	98,3

Як видно з таблиці, фактично в цілому бюджет Пенсійного фонду України за січень – вересень перевиконано на 3 %, або на 3 114,6 млн грн, відносно планових показників. Порівняно з відповідним періодом минулого року отримано коштів на 8,8 %, або 8 745,2 млн грн, більше. Стосовно власних надходжень фактичні показники перевищують планові на 4,6 %, або 3 189,0 млн грн. Проте порівняно з аналогічним періодом минулого року отримано на 1 258,5 млн грн, або на 1,7 % менше, що загалом є відображенням кризових процесів та наслідком яких є зниження частки власних доходів у загальній сумі доходу Пенсійного фонду України.

Станом на 1 лютого 2009 року більше третини від загального боргу перед Пенсійним фондом складає борг підприємств, стягнення якого обмежено діючим законодавством [2]. Деякі платники зловживають своїм особливим статусом і не платять внески до Фонду навіть при наявності грошових коштів. Тому необхідно поставити питання про відміну мараторія на примусове стягнення коштів таких платників для погашення боргу в Пенсійний фонд. Крім того, відповідно до законодавства вимоги Пенсійного фонду про сплату боргу є виконавчими документами, але майнове стягнення з боржників за такими вимогами законодавством не передбачено [2].

У зв'язку з цим заслуговує на увагу пропозиція С. П. Познякова. Він порівнює повноваження Пенсійного фонду України та митних органів і робить такі висновки: органи Пенсійного фонду України у складі своїх повноважень мають контролюючі функції щодо погашення заборгованості за страховими внесками, але не мають повноважень, виконавчо-примусового стягнення зазначеної заборгованості. Проте їх порядок контролю щодо погашення страхових внесків, передбачений Законом України [3], відрізняється від порядку, викладеному у Законі України [4]. Виходячи з цього, можна погодитися із авторами [5] та необхідно сформулювати ст. 106 Закону України [3] в такій редакції: "Борг із сплати страхових внесків стягується у судовому порядку".

Внесення змін у статтю 106 Закону України [3] і статтю 1071 Господарського Кодексу України відносно права накладати арешт на банківські рахунки боржників та здійснювати стягнення з цих рахунків буде позитивно відобразитися на погашенні заборгованості по Фонду.

У багатьох випадках суми пені та штрафних санкцій перевищують недоїмку за внесками, і тому повний розрахунок з Фондом для частини боржників є проблемою, особливо в умовах фінансово-економічної кризи. Законодавче рішення питання відносно розстрочки сплати фінансових санкцій і пені допомогло б покращити ситуацію зі сплатою грошових коштів у Фонд. Також правильно було б підвищити адміністративну відповідальність керівників підприємств за несплату або несвоєчасну сплату платежів у Пенсійний фонд, а також внести зміни у статтю 165-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення, збільшивши нижню границю адміністративного штрафу до 50 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, а верхню – до 100.



Упровадження запропонованих рекомендацій щодо вдосконалення нормативно-правового забезпечення сприятиме розв'язанню проблеми погашення заборгованості перед Пенсійним фондом України та стабілізацію його роботи вцілому.

**Література:** 1. Постанова Кабінету Міністрів України "Про запровадження спеціального моніторингу погашення підприємствами, установами та організаціями заборгованості із заробітної плати, страхових внесків до Пенсійного фонду України та обов'язкових платежів до державного та місцевих бюджетів" від 18.03. 2009 р. № 370 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.pfu.gov.ua](http://www.pfu.gov.ua). 2. Андрійко О. Ф. Борги перед ПФУ / О. Ф. Андрійко // Пенсійний кур'єр. – 2009. – № 9. – С. 2–3. 3. Закон України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" від 09.07.2003 р. №1058–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pfu.gov.ua>. 4. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2001 р. №2181–III (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>. 5. Позняков С. П. Адміністративно-правове забезпечення погашення податкового боргу в Україні / С. П. Позняков. – Ірпінь, 2008. – 271 с. 6. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 381–418. 7. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про затвердження графіка погашення у 2009 році заборгованості із сплати внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" від 18.02.2009 р. № 175 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.pfu.gov.ua](http://www.pfu.gov.ua).

**Дондик І. М.**

УДК 336.225.673

## **КЛАСИФІКАЦІЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

*Анотація. Присвячено дослідженню організації та здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України. Охарактеризовано методи фінансового контролю, які використовуються органами ДПС України.*

*Аннотация. Посвящено изучению организации и проведению финансового контроля органами государственной налоговой службы Украины. Дана характеристика методов финансового контроля, которые используются органами ГНС Украины.*

*Annotation. The article is dedicated to the investigation of organization and realization of financial control by bodies of the state tax service of Ukraine. Methods of financial control which are used by the STS bodies of Ukraine are characterized.*

*Ключові слова: фінансовий контроль, податковий контроль.*

Запровадження контролю є невід'ємною складовою управління рухом державних фінансів. Запобігання порушенням у сфері оподаткування та забезпечення своєчасного і повного надходження податків, зборів до фондів бюджетів, визначення правильності нарахування та сплати податків і зборів є основним завданням фінансового контролю органів державної податкової служби. Запобігання податковим порушенням, які зачіпають фінансові інтереси держави, на практиці виконується у вигляді виявлення фактів відхилення від норм податкового обліку і звітності, порушення принципів законності ведення господарської діяльності й ефективності управління фінансовими ресурсами.

Проведення класифікації видів фінансового контролю викликано важливістю проведення теоретичного аналізу та практичною необхідністю узагальнення контрольних дій у методиках за кожним із видів відповідно до часу проведення, місця проведення, об'єкта (елементів) контролю, плановості, ініціативності тощо.

Доцільною є класифікація податкового контролю на попередній, поточний і наступний залежно від часу проведення контрольних заходів відносно фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання – до, протягом або після неї.

Проведення попереднього податкового контролю охоплює контрольні дії: взяття на облік платників податків в органах державної податкової служби [1, с. 8]; контроль за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій на провадження видів господарської діяльності, торгових патентів [1, с. 8; 10]; контроль за своєчасністю повідомлення платниками податків про відкриття або закриття рахунків у банках [1, с. 12].

© Дондик І. М., 2010





Поточний податковий контроль вимагає: контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) [1, с. 8]; контроль за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) у встановленому законом порядку [1, с. 10]; контроль за законністю валютних операцій [1, с. 8]; проведення обліку податкових векселів [1, с. 8]; виявлення, облік, оцінка та реалізація безхазяйного і конфіскованого майна [1, с. 9]; контроль за наявністю марок акцизного збору [1, с. 10]; контроль за дотриманням максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких тютюнових виробів [1, с. 10].

Наступний податковий контроль вимагає: контроль за своєчасністю подання платниками податків податкових декларацій, розрахунків, перевірка їх достовірності, правильності визначення об'єктів оподаткування і податкового зобов'язання [1, с. 8]; здійснення документальних невиїзних перевірок, а також планових та позапланових виїзних перевірок своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), додержання валютного законодавства платниками податків [1, с. 10].

Податковий контроль поділяється на оперативний і періодичний залежно від часу реагування контролюючих органів. Методи контролю взаємопов'язані, тому попередній і поточний податковий контроль здійснюється оперативно, а наступний податковий контроль – періодично.

Залежно від джерела ініціативи контрольних дій виділяють обов'язковий та ініціативний податковий контроль. Залежно від форми об'єкта контролю необхідно виділити документальний з використанням документів (облікових, розрахункових, звітних), пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів і фактичний (натуральний) податковий контроль.

Реалізація функцій фінансового контролю відбувається за допомогою документальних методів фінансового контролю (перевірка за формальними ознаками; перевірка за змістом; арифметична перевірка; зустрічна перевірка). Одним із основних власне контрольних методів податкового контролю є документальна перевірка. Також використовуються аналітичні методи (порівняння, використання відносних і середніх величин, балансовий метод, метод ланцюгової підстановки, пофакторний аналіз, техніко-економічний розрахунок, метод аналізу затрат і результатів) [2, с. 57].

---

**Література:** 1. Закон України від 4 грудня 1990 року № 509-ХІІ "Про державну податкову службу в Україні" [Електронний ресурс]// Комп'ютерно-правова система "Ліга Закон". 7. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua). 2. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посібн. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ "Імекс-лтд", 2007. – 173 с.

УДК 657.422.8

**Чередниченко Т. М.**

## **МЕХАНІЗМ ПРОТИДІЇ ЗЛОВЖИВАННЯМ І КОРУПЦІЙНИМ ЯВИЩАМ У СФЕРІ ДЕРЖАВНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ**

*Анотація. Розглянуто функції контролюючих органів у сфері державних закупівель та запропоновано напрямки вдосконалення механізму здійснення фінансового контролю.*

*Аннотация. Рассмотрены функции контролирующих органов в сфере государственных закупок и предложены направления усовершенствования механизма осуществления финансового контроля.*

*Annotation. Major functions of the control bodies in the field of state purchases and directions of improvement mechanism of realization financial control are offered.*

*Ключові слова: державні закупівлі, функції контролюючих органів, державний фінансовий контроль.*

Фінансовий контроль є важливою функцією держави, що забезпечує умови нормального функціонування економіки та фінансової системи. Його роль весь час зростає, особливо після встановлення ринкових відносин. Саме він дає змогу виявити правопорушення у сфері державних закупівель. Отже, дослідження проведення державних закупівель в Україні надзвичайно актуальне, оскільки існує безліч неврегульованих питань щодо забезпечення механізму протидії порушенням і корупційним явищам у даній сфері.

Проблемі запобігання зловживанням у сфері державних закупівель присвячено багато праць, зокрема цю тему досліджували М. Головань [1], В. В. Мельничук [2], В. Симоненко [3], І. Стефанюк [4] та ін. Проте, незважаючи на досить велику кількість публікацій, дана тема не втрачає своєї актуальності.

---

© Чередниченко Т. М., 2010



Метою даної статті є розгляд теоретичних засад удосконалення механізму взаємодії правоохоронних органів та державних органів фінансового контролю у протидії правопорушенням, у тому числі їх корупційних проявів у сфері здійснення держзакупівель.

Аналіз минулорічних результатів роботи Державної служби боротьби з економічною злочинністю з протидії правопорушенням, пов'язаним з бюджетними коштами, ще раз підтверджує, що ця сфера серед інших залишається найбільш криміналізованою. Тут викривається кожен шостий економічний злочин. Серед них 1 300 із сумою збитків понад 100 тисяч гривень та 180 – більше одного мільйона гривень. Наразі міліцією задокументовано у сфері державних закупівель 383 злочини на 94 мільйони гривень [5].

Важливо виділити характерну рису фінансового контролю як системи. У певному розумінні він є інформаційною системою, що включає збір, обробку, зберігання й передачу контролюючої інформації. Пріоритетним завданням нині стає модифікація інформаційного забезпечення фінансового контролю шляхом удосконалення порядку ведення бухгалтерського обліку та звітності і законодавства з даного питання. Адже нормативно-правова база весь час змінюється. Так, Закон України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти" втратив свою чинність, і дане питання зараз регулюється відповідно до Постанови КМУ від 17.10.2008 р. № 921 "Про затвердження Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти". Проте нові впровадження не дають гарантій того, що приписи закону будуть виконуватися і правопорушення зникнуть.

Відповідно до звітів контролюючих та правоохоронних органів до найбільш розповсюджених порушень у сфері держзакупівель належать: укладання договору без проведення процедури закупівель; порушення строків надсилання повідомлень про результати торгів; уникнення процедури закупівлі шляхом роздрібнення її суми; проведення торгів з обмеженою участю без погодження з уповноваженим органом; фальсифікація матеріалів проведення торгів; створення умов для перемоги окремого виконавця шляхом зміни перед проведенням тендера номенклатури закупівлі; сприяння виконавцю у звільненні від сплати обов'язкових платежів до бюджету, здійснення яких у кінцевому результаті зводиться до перекачування державних грошей на рахунки "нечистих" власників тощо [4]. Слід зазначити, що в Україні нині існує надмірно розгалужена і недостатньо дієва система органів державного фінансового контролю (рис. 1) [6].

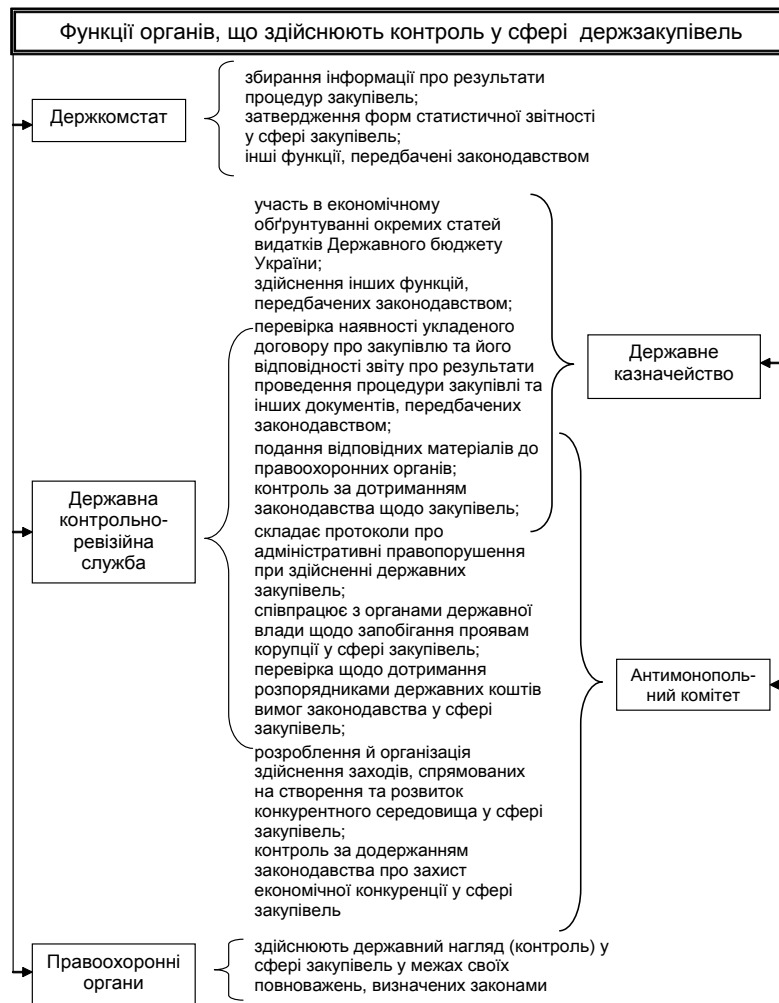


Рис. 1. Основні функції, що здійснюють органи контролю у сфері державних закупівель

Порівнявши їх, можна зробити такий висновок, що відбувається дублювання перевірок з одних і тих же питань, і це, у свою чергу, не сприяє швидкому усуненню виявлених порушень.

Як показав аналіз результатів контрольних заходів Рахункової палати за 2003 – 2008 рр., більшість бюджетних правопорушень мають системний характер. У ході проведення майже кожного контрольного заходу виявився такий вид бюджетного правопорушення, як використання коштів Державного бюджету з порушеннями чинного законодавства, що ілюструє рис. 2 [5].

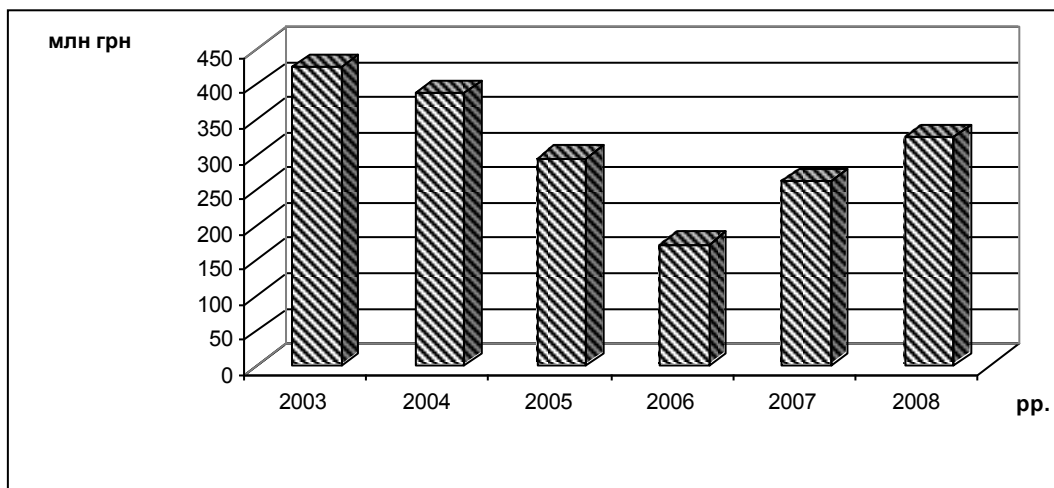


Рис. 2. Обсяги використаних коштів Державного бюджету України з порушенням чинного законодавства про державні закупівлі

Як бачимо, розміри порушень не мають сталого характеру. Протягом 2003 – 2006 рр. спостерігалось зниження, а надалі простежується збільшення суми бюджетних правопорушень. Такий стан склався в результаті розбіжності як засобів, так і цілей контрольних заходів різноманітних органів фінансового контролю, відсутності обміну інформацією про результати перевірок і системності їх проведення.

Усе це свідчить про те, що необхідно вдосконалювати механізм здійснення фінансового контролю, а саме:

- створити єдину систему державного фінансового контролю;
- підвищити роль контролю у забезпеченні фінансової безпеки країни;
- використовувати сучасне інформаційно-технічне забезпечення, що дасть змогу скоротити терміни контрольних заходів, підвищити ефективність проведених процедур тощо;
- удосконалити систему моніторингу фінансових операцій, що пов'язані із державними закупівлями;

- створити ефективний механізм, спрямований на звуження сфери проявів корупції, тіньової економіки та відмивання доходів, одержаних нелегальним способом;
- сформулювати і законодавчо визначити санкції за неефективне використання бюджетних коштів, оскільки на сьогоднішній день вони є недостатньо дієвими тощо.

Отже, реалізація запропонованих заходів щодо вдосконалення державного фінансового контролю забезпечить узгодження дій у функціонуванні органів держконтролю. Також дані заходи сприятимуть забезпеченню фінансової безпеки країни, що дасть змогу підвищити стабільність економіки та зміцнити фінансову дисципліну в державі. Зрозуміло, що одна лише наявність норм і механізмів протидії зловживанням, корупції та хабарництву у сфері державних закупівель не означає повне викорінення цих явищ. Тому потрібні реальні узгоджені дії як з боку органів державної влади, так і з боку самих учасників тендерних процедур.

**Література:** 1. Головань М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М. Головань // Фінанси України / М. Головань. – 2003. – № 9. – С. 133–142. 2. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління / В. Мельничук. // Банківська справа – 2002. – № 2. – С. 26–37. 3. Симоненко В. Почему нужна единая государственная система финансово-экономического контроля / В. Симоненко // Зеркало недели. – 2005. – № 15. 4. Стефанюк І. Необхідність і проблеми удосконалення системи державного фінансового контролю / І. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 12. – С. 24–30. 5. Річний звіт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ac-rada.gov.ua](http://www.ac-rada.gov.ua). 6. Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти, затверджене Постановою КМУ № 921 від 17.10.08 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).

## ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

*Анотація. Присвячено питанню визначення ролі податкового планування як складової системи управління підприємством в умовах реформування податкового контролю.*

*Аннотация. Посвящено вопросу определения роли налогового планирования как составляющей системы управления предприятием в условиях реформирования налогового контроля.*

*Annotation. The article is devoted to the problem of determination of tax planning as an element of enterprise management system in the conditions of tax control improvement.*

*Ключові слова: управління підприємством, податкове планування, податковий контроль.*

Одним із важливих напрямків підвищення ефективності управління підприємством є організація та подальше вдосконалення податкового планування на підприємстві як основи забезпечення його керівництва необхідною інформацією про вплив податкової системи на внутрішнє середовище підприємства.

Дослідженню питання щодо визначення ролі податкового планування приділяється значна увага такими вченими як Я. І. Глушенко, Л. М. Єріс, А. Єлисеєв, Ю. Б. Іванов, В. В. Карпова, Ю. І. Ключ та ін. Однак на сьогодні дане питання залишається актуальним, оскільки при прийнятті різних управлінських рішень існує потреба більш докладного врахування не тільки змін окремих елементів податкової системи, але й системи податкового контролю.

Метою даного дослідження є визначення ролі податкового планування як елементу системи управління підприємством та його впливу на процес прийняття управлінських рішень в умовах реформування системи податкового контролю.

Проведене дослідження свідчить, що прийняття управлінських рішень на підприємстві характеризується як процес визначення та вирішення певних проблем. Під визначенням проблеми при цьому розуміється відстеження інформації про умови зовнішнього та стан внутрішнього середовища підприємства з метою виявлення причин недоліків у роботі підприємства. Вирішення проблем, у свою чергу, полягає в розгляді альтернативних варіантів дій, а потім у виборі й упродовженні найефективнішого з них. Слід зазначити, що прийняття рішень є складовою будь-якої управлінської функції, а його необхідність виникає на всіх етапах процесу управління підприємством, пов'язане зі всіма ділянками та аспектами управлінської діяльності.

З точки зору класифікації управлінських рішень, вони поділяються на запрограмовані – ті, що повторюються й чітко визначені, та незаплановані – нові. Стосовно перших на підприємстві вже є певні процедури роботи з проблемою, є повна інформація за поточними показниками. Проблема при цьому має чітку структуру з точки зору критеріїв ефективності, чітко визначаються альтернативи та існує велика ймовірність успіху. Другі ж є слабо визначеними, не мають системи вирішення. Крім того, вони не несуть достатньої інформації про проблему, не мають чітких критеріїв ефективності рішення, альтернативи рішення не з'ясовані, зазвичай можливо розробити небагато варіантів дій, тому традиційно приймається одне вирішення проблеми [1].

Ефективність системи управління підприємством значною мірою залежить від її здатності швидко реагувати на постійні зміни стану зовнішнього середовища через прийняття рішень у нестандартних ситуаціях. Одним з елементів зовнішнього середовища, який в умовах України сприяє створенню таких ситуацій, є діюча податкова система. Оскільки податки впливають на всі сторони діяльності підприємства для запобігання небажаних наслідків діяльності як у теперішньому, так і у майбутньому часі, важливо правильно оцінювати та здійснювати будь-яку функцію управління.

Однією з таких функцій є планування, яке покликане завчасно врахувати всі фактори, що впливають на діяльність підприємства, звести їх до оптимального значення з метою забезпечення нормального функціонування та розвитку підприємства [2]. Підсистемою загального планування на підприємстві виступає податкове планування, яке дозволяє оцінити та проаналізувати вплив факторів податкового середовища на діяльність підприємства та розробити альтернативні варіанти діяльності підприємства в умовах невизначеності, якими на сьогодні характеризується зовнішнє податкове середовище.

До таких умов слід віднести:

- мінливість та невизначеність нормативно-правової бази;
- податковий режим;
- зміна структури податкових пільг;
- зміна об'єктів оподаткування та розміру податкових ставок тощо.

Відповідно до зазначених умов податкове планування на підприємстві вирішує такі завдання:

- вибір оптимального варіанта здійснення господарської діяльності з точки зору оптимізації податкових платежів [3];
- використання всіх нюансів існуючого законодавства з метою досягнення найвищого фінансового результату шляхом законної оптимізації господарської діяльності підприємства з точки зору її податкових наслідків [3; 4];
- виступає інструментом отримання інформації про доцільність вкладення капіталу в ту чи іншу сферу діяльності [5];
- розробка та впровадження різноманітних схем законної мінімізації податкових платежів [6];
- зменшення ризиків, пов'язаних з оподаткуванням господарської діяльності підприємств [7];
- складання оптимальних графіків сплати платежів до бюджету [8];
- бухгалтерське оформлення, складання фінансової і податкової звітності підприємства та ін. [2].

Слід зазначити, що податкове планування покликане оперативне та на випередження реагувати на всі зміни податкового середовища, розробляти та прораховувати можливі варіанти діяльності з урахуванням його впливу і оцінювати можливі наслідки прийнятих управлінських рішень.

Податкове планування становить певну систему взаємопов'язаних елементів (рисунок), яка є користувачем інформації, отриманої від управлінського персоналу, що містить цілі діяльності підприємства, та зовнішніх джерел, а також джерелом інформації для прийняття наступних управлінських рішень з урахуванням результатів здійснення податкового планування.

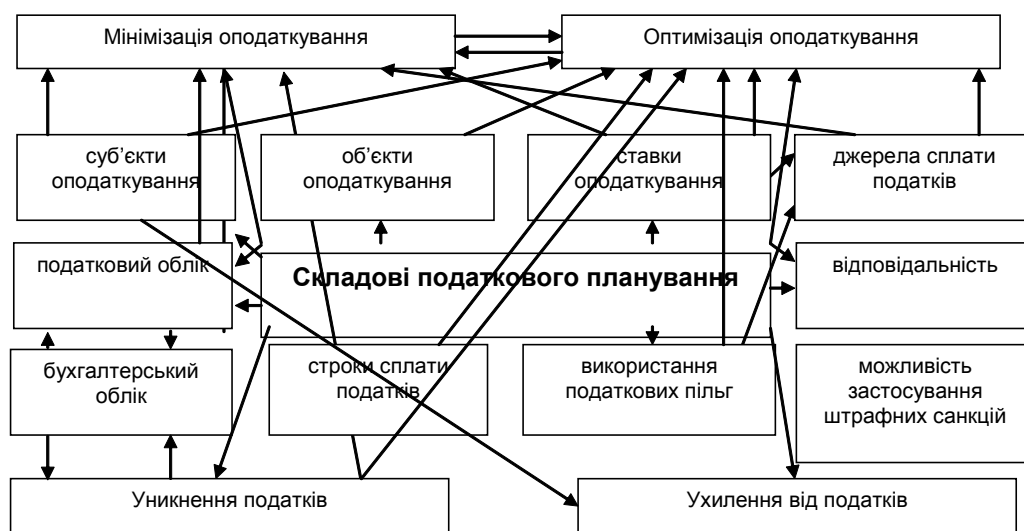


Рис. Складові податкового планування на промисловому підприємстві

Важливо зазначити, що останнім часом при здійсненні податкового планування виникла потреба більш ретельного врахування не лише змін, яких зазнають елементи системи оподаткування, але й змін у системі державного податкового контролю, а саме: запровадження більш зваженої системи критеріїв відбору платників податків для проведення планових перевірок, впровадження на макрорівні комп'ютерного податкового аудиту тощо. Так, особливу увагу у зв'язку з цим необхідно, наприклад, приділити проблемі забезпечення своєчасного віднесення (в межах одного податкового періоду) сум податку на додану вартість до податкового зобов'язання та податкового кредиту.

Таким чином, податкове планування виступає інструментом, що забезпечує врахування актуальних чинників зовнішнього податкового середовища при прийнятті рішень управлінським персоналом та має на меті вивільнення додаткових фінансових ресурсів для досягнення бажаного результату діяльності підприємства. Такий підхід до визначення ролі податкового планування як складової системи управління підприємством має не лише теоретичне значення, але й носить практичний характер, оскільки дозволяє розробити концептуальні засади організації податкового планування на промисловому підприємстві, та оперативної його складової зокрема.

**Література:** 1. [www.vuzlib.net/m-t\\_M/5.htm](http://www.vuzlib.net/m-t_M/5.htm). 2. Ключ Ю. И. Налоговое планирование как фактор стабильного развития предприятия / Ю. И. Ключ // Вісник СХУ ім. В. Даля. – 2004. – №10 (80) Ч. 1. – С. 205–208. 3. Иванов Ю. Б. Суть, принципы и методы налогового планирования / Ю. Б. Иванов // Сборник систематизированного законодательства. – 2005. – № 9. – С. 7–13. 4. Карпова В. В. Этапы податкового планування на підприємстві / В. В. Карпова // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – 2005. – № 2 (Ч. 2.). – С. 111–116. 5. Глущенко Я. І. Податкове планування в системі управління підприємств: організаційний аспект / Я. І. Глущенко // Вісник ДонНУЕТ. – 2007. – № 4(36). – С. 64–71. 6. Павленко Н. С. Налоговое планирование и роль юридической службы в этом процессе // Финансовая консультация. – № 15–16. – С. 37–41. 7. Єріс Л. М. Податкове планування як спосіб збільшення фінансових ресурсів підприємств / Л. М. Єріс // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2 (32). – С. 76–86. 8. Елисеєв А. План по налогам / А. Елисеєв // Мир денег. – 2003. – № 5–6. – С. 55–57.

## РОЗРОБКА ЗАХОДІВ СКОРОЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ВІДПОВІДНО ДО ЙОГО СТАТУСУ

*Анотація.* Обґрунтовано заходи щодо попередження та зменшення податкового боргу залежно від його статусу.

*Аннотация.* Обоснованы мероприятия по предупреждению и уменьшению налогового долга в зависимости от его статуса.

*Annotation.* To measures of prevention and reduction tax debts according to their statute are substantiated.

*Ключові слова:* податковий борг, статус податкового боргу, активний статус, пасивний статус.

Існування протягом тривалого часу податкового боргу в Україні є відчутною загрозою національній безпеці, оскільки значно впливає на соціально-економічний розвиток та призводить до суттєвих збитків держави. Тому розробка заходів щодо скорочення податкового боргу на основі оцінки його статусів є досить актуальною.

Питанням обґрунтування інституту погашення податкового боргу, трактуванню його статусів присвячені праці провідних вітчизняних і російських вчених, таких, як М. О. Бондаренко, М. Я. Дем'яненко, В. І. Антипов, А. Т. Ковальчук, Ю. Б. Іванов та ін. Разом з тим недостатньо розробленими залишаються питання щодо врахування специфіки податкової роботи відповідно до статусів податкового боргу.

Мета даного дослідження полягає в обґрунтуванні комплексу заходів щодо попередження та зменшення заборгованості платників податків перед бюджетом на підставі оцінки статусу податкового боргу.

У результаті проведеного автором дослідження було виявлено, що, враховуючи нестабільність податкового середовища, проблема заборгованості платників перед бюджетом і державними цільовими фондами перманентно потребуватиме свого вирішення з урахуванням нових реалій.

Питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу регламентуються Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [1], згідно з яким податковий борг (недоїмка) – це податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

За даними ДПА України, податковий борг у 2000 – 2005 рр. скоротився у 2 рази і за станом на 01.01.2006 року становив 17 413 млн грн, а у січні – березні 2009 року скоротився більше ніж на 4 млрд. грн й на 1 квітня склав 9 млрд грн. З 2002 по 2005 рр. динаміка заборгованості платників перед бюджетом свідчить про її стале скорочення, що можна вважати результатом певної стабілізації в умовах кризи. Разом з тим аналіз даних поточного року показав, що, незважаючи на значне скорочення боргу у 2009 році, його розмір є досить високим порівняно з 2006 роком. Найбільша питома вага податкового боргу припадає на м. Київ – 24 %, Харківську обл. – 15,5 %, Донецьку обл. – 7,4 %, Луганську обл. – 7,3 %, Київську обл. – 6,2 % [2].

Закон України [1] дозволяє податковим органам виділити статуси податкового боргу залежно від характеру заходів стягнення, що застосовуються до платника податку. Безумовно, здобутком ДПА України є впровадження структурування податкового боргу за його статусами. Це дозволяє диференціювати заходи стосовно специфіки перебування боргу в кожному окремому виді статусу. Разом з тим, слід зазначити, що систематична статистика стосовно структурування боргу за статусами відсутня. У зв'язку з цим аналіз структури податкового боргу до зведеного бюджету за статусами виконаний за даними на 01.01.2006 р. (рисунком).

Як видно з рисунку, наведені дані не дають змоги проаналізувати структуру податкового боргу в динаміці, а відповідно, й можливості оцінити місце у структурі боргу окремих видів статусів, зокрема при процедурі банкрутства та перебуванні в розстрочці, що є суттєвою проблемою. Це обумовлено тим, що за умови банкрутства шанси на повне погашення податкового боргу досить малі: лише незначна його частина покривається за рахунок продажу активів.



Рис. Структура податкового боргу в Україні за статусами станом на 01.01.2006 р. [2]

Активний податковий борг характеризується тим, що взаємовідносини між платником податків, який має заборгованість із податкових зобов'язань, узгоджених платником або встановлених судом, та органом державної податкової служби носять відкритий характер. Це означає, що платник-боржник знає вимоги податкового законодавства, свої фінансові та інші можливості щодо погашення податкового боргу, вимоги податкового органу, що здійснює контроль за його діяльністю, і постійно співпрацює з ним у напрямі пошуку найбільш оптимальних способів вирішення даного питання.

Заслуговує на увагу думка М. О. Бондаренка, який вважає особливістю активного боргу те, що на дату звернення до відповідного податкового органу платника податків із заявою про розстрочення податкового зобов'язання він ще не є боржником із податкових платежів, а лише доводить можливість такої загрози. Тому, якщо він сумлінно виконує всі умови бюджетного кредиту, визначені кредитною угодою, його не можна вважати боржником навіть у той період, коли термін сплати податкових зобов'язань охоплюється строком дії бюджетного кредиту наданого такому платнику податків [3]. Активний податковий борг залишає найбільше можливостей для застосування різних прийомів та способів з метою його погашення.

Слід відмітити, що статус пасивного податкового боргу має також борг за податковими зобов'язаннями, стягнення якого здійснюється на умовах, визначених Законом України [4]. У даному випадку необхідно орієнтуватися на участь податкових органів у процедурах, передбачених цим Законом. Пасивний податковий борг також у більшості складових не може передбачати особливих заходів з боку фіскальних служб щодо його погашення. Тут залишається лише чекати результатів оперативно-розшукової роботи податкової міліції та рішень судових органів.

Працівник підрозділу погашення податкового боргу самостійно встановлює пріоритети у своїй роботі, аналізуючи випадки податкового боргу, закріплені за ним. Найбільше значення у системі антикризових заходів мають передбачені Законом України [1] процедури перенесення установлених строків сплати податків і зборів на більш пізніші терміни. Мета застосування процедури відстрочення або розстрочення сплати платежів до бюджетів – надати платнику можливість своєчасно виконувати свої поточні зобов'язання перед бюджетом та уникати подальшого накопичення боргів.

Цікавим є твердження М. Я. Дем'яненка про те, що особливість відстрочення полягає у визначенні податковим органом податкового періоду, з якого такий платник податків розпочне сплачувати відстрочені суми податкових зобов'язань [5]. Шляхом проведення поступових розрахунків з бюджетом платники отримують можливість вийти із скрутного фінансового становища, залишитися платоспроможними, зберегти робочі місця працюючим.



Одним із проблемних аспектів мінімізації податкового боргу є організація та проведення заходів щодо скорочення суми боргу за податковими зобов'язаннями, коли за статусом така заборгованість визначена як безнадійна. Безнадійний податковий борг слід розглядати винятково як правову проблему і застосовувати відповідну методичку.

Важливо зазначити, що статуси податкового боргу не можуть бути постійними чи однозначними. Вони можуть змінюватися і мати перехідний характер, тобто переходити з одного виду в інший. Наприклад, пасивний податковий борг може набувати стану активного податкового боргу, забезпеченого договором поруки.

На думку автора, заходи скорочення податкового боргу відповідно до його статусу слід доповнити такими: активізація роботи податкової служби з проведення роз'яснювально-попереджувальних співбесід з тими боржниками, в яких відсутні активи та які потенційно можуть бути визнані банкрутами; розробка податковою службою положення про інформування громадськості про податковий борг платників із зазначеного виду статусу податкового боргу.

Таким чином, запропоновані заходи спрямовуються саме на досягнення скорочення податкового боргу. Їх реалізація дозволить досягти зменшення податкового боргу завдяки поєднанню моральних, правових та економічних засобів впливу на платників.

---

**Література:** 1. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 р. № 2181 (із змінами та доповненнями) // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 5. – С. 2–30. 2. <http://www.stat.gov.ua>. 3. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко. – К. : Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002. – С. 104–113. 4. Закон України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" від 14.05.1992 р. № 2343-ХІІ (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 5. Антипов В. І. Мінімізація податкового боргу: економіко-правове забезпечення та організація : навч. посібн. / В. І. Антипов, О. А. Долгий. – Коростень : Вечірній Коростень, 2005. – С. 15–20. 6. Бондаренко М. О. Словник-довідник для працівників органів державної податкової служби / М. О. Бондаренко. – К. : Дія, 2001. – С. 2–34.

---

**Кожушко О. В.**

УДК 005.336.4

## **ЗАХИСТ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ ПОДАТКОВОГО СЕРЕДОВИЩА**

*Анотація. Наводиться побудована дискретна модель пошуку шляхів захисту інтелектуального капіталу в умовах невизначеності податкового середовища.*

*Аннотация. Приводится построенная дискретная модель поиска путей защиты интеллектуального капитала в условиях неопределенности налоговой среды.*

*Annotation. The built discrete model of search of ways of intellectual capital defense is presented in the conditions of vagueness of tax environment*

*Ключові слова: інтелектуальний капітал, захист інтелектуального капіталу, податкове середовище.*

Забезпечення вдалого розвитку у довгостроковій перспективі потребує вибору напрямків та визначення масштабу й послідовності передбачуваних змін, швидкість та спрямованість яких залежать від рівня захисту інтелектуального капіталу підприємства. Тому якісні та кількісні характеристики його стратегії визначаються відповідними характеристиками організаційного знання (капіталу знання) й ефективністю системи управління ринковою, людською та організаційною складовими інтелектуального капіталу промислового підприємства.

Відомо, що для функціонування будь-яких суб'єктів господарювання важливе значення має зовнішнє середовище, у складі якого вагомим і впливовим на діяльність цих суб'єктів є податкове середовище. Невизначеність податкового середовища господарювання промислових підприємств України є однією з основних причин значних втрат, які виражаються в недоотриманих податкових платежах через наявність тіньової економіки, через зростаючий податковий борг і неефективні податкові пільги, а також через податкові перешкоди у процесі діяльності існуючих підприємств і при виникненні нових.

---

© Кожушко О. В., 2010





У цих умовах необхідно окреслити шляхи захисту інтелектуального капіталу промислового підприємства від факторів, які знижують ефективність податкового середовища господарювання такою підприємства, дозволяють визначити його результативність у цілому й залежно від кожного з них.

Варто зауважити, що дослідження теоретико-методологічних засад інтелектуального капіталу висвітлені в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених, таких, як Л. Едвінссон, М. Мелоун, Н. Л. Гавкалова, А. М. Колот, О. В. Крисальний, Н. Д. Лук'яненко, О. М. Онищенко, П. Т. Саблук та багатьох інших. Водночас розглядом проблем оптимізації податкового середовища займалися такі вчені, як Ю. Б. Іванов, Л. А. Злобіна, М. М. Стажкова, В. О. Орлова та ін. Однак зазначені вчені питанням захисту інтелектуального капіталу в умовах невизначеності податкового середовища уваги не приділяли. Це обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Метою дослідження є побудова дискретної моделі пошуку шляхів захисту інтелектуального капіталу в умовах невизначеності податкового середовища.

У результаті проведеного автором дослідження визначено, що інтелектуальний капітал промислового підприємства заснований на сукупності знань та вмінь співробітників цього підприємства і вироблених ними. Реалізація цих знань у практичній діяльності призводить до деякого економічного ефекту, що є грошовим еквівалентом інтелектуального капіталу.

Специфіка виробництва промислового продукту полягає в тому, що у цьому процесі виробляються матеріальні цінності. Особливість промислового продукту обумовлена основними його рисами: конкретною формою (має фізичні характеристики); необмеженістю у часі (значний строк корисного використання), невідокремленістю від кваліфікації персоналу (можливість постійного його вдосконалення).

Автор для даного дослідження інтелектуальний капітал промислового підприємства визначає як накопичену у визначений момент часу сукупність інтелектуальних ресурсів підприємства, які належать підприємству і представлені статичними та динамічними частинами й вироблені людським інтелектом у процесі створення нової вартості. При цьому носіями статистичної частини є бази даних та знань автоматизованої системи, а носіями динамічної системи – безпосередньо фахівці підприємства, які знаходяться в контурі цієї системи. Окреслені частини інтелектуального капіталу взаємодіють між собою та складають основний механізм саморозвитку й організації конкурентоспроможного виробництва.

У той же час під податковим середовищем підприємства автор розуміє сукупність зовнішніх та внутрішніх податкових умов, факторів функціонування підприємства, принципів, методів і методологічних прийомів управління процесом планування, розрахунку й контролю за податками, які сплачує підприємство [1].

Модель пошуку шляхів захисту інтелектуального капіталу в умовах невизначеності податкового середовища, побудована за допомогою ліній аттрактора, наведена на рисунку.

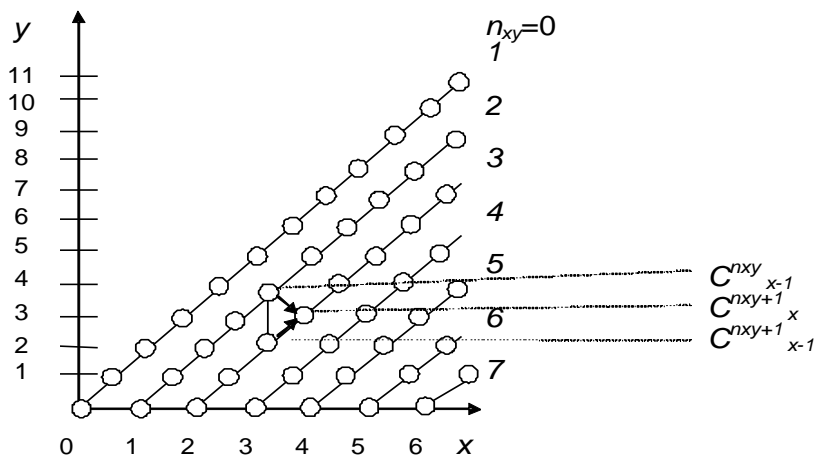


Рис. Дискретний ситуаційний простір пошуку шляхів захисту інтелектуального капіталу в умовах невизначеного податкового середовища

Необхідно зауважити, що на рисунку подані траєкторії комбінаторного пошуку необхідних варіантів захисту в умовах невизначеності податкового середовища залежно від величини відхилення від заданих параметрів пошуку.

При цьому, наведений на рисунку дискретний ситуаційний простір пошуку шляхів захисту інтелектуального капіталу в умовах невизначеного податкового середовища дозволяє розв'язати задачу на вибір можливого варіанта розвитку подій у безперервному просторі "інтелектуальний капітал – податкове середовище".

Функціональна залежність між числами траєкторій пошуку (рисунок) описується виразом:

$$C^{n_{xy}+1}_x = C^{n_{xy}}_{x-1} + C^{n_{xy}+1}_{x-1},$$

де  $C^{n_{xy}+1}_x$  – число траєкторій пошуку необхідного варіанта захисту інтелектуального капіталу на поточному кроці  $x$  чи кількість варіантів такого захисту (при цьому варто враховувати, що чим ефективніше захист, тим коротше траєкторія пошуку);



$C_{x-1}^{n_{xy}}$ ,  $C_{x-1}^{n_{xy}+1}$  – число траєкторій пошуку на попередньому кроці  $x-1$  відповідно на діагональних лініях ( $n_{xy}+1$ ),  $n_{xy}$  ( $n_{xy} = 0$  – лінія знань з числом ситуацій, яке дорівнює 1).

Доцільно звернути увагу, що на практиці фахівець не займається комбінаторним перебором усіх можливих варіантів захисту, а відповідності до когнітивної технології прийняття рішень дотримується декількох варіантів захисту чи найбільш значущого варіанта [2, с. 56]. Крім того, в сучасних умовах господарювання вибір напрямку захисту інтелектуального капіталу промислового підприємства, на думку автора, базується на розумінні сутності змін та управління процесами створення інновацій. При цьому необхідно враховувати принципи функціонування інтелектуального капіталу сучасного промислового підприємства:

- 1) забезпечення єдності процесу оновлення капіталу знань з іншими виробничими процесами;
- 2) з'єднання технологічного та комерційного ефектів [3, с. 87];
- 3) поетапна оцінка майбутніх інновацій у ході реалізації окремих проектів;
- 4) залежність інтелектуального капіталу підприємства від інтелектуального капіталу окремого співробітника.

Підводячи підсумки, слід зауважити, що у сучасних умовах функціонування зовнішні фактори негативно впливають на інтелектуальний капітал підприємства. Тому для захисту інтелектуального капіталу підприємство повинно використовувати всі можливі шляхи оптимізації внутрішнього податкового середовища. При цьому важливим є вибір оптимальних заходів такого захисту, який можливо забезпечити, використовуючи запропоновану автором дискретну модель.

**Література:** 1. Годієнко Є. С. Оптимізація податкового середовища підприємства / Є. С. Годієнко, Ю. І. Шевченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com/>. 2. Ларичев О. И. Теории и методы принятия решений, а также Хроника событий в Волшебных странах : учебник / О. И. Ларичев. – М. : Лотос, 2002. – 392 с. 3. Чередникова Л. Е. Интеллектуальный капитал в системе стратегического планирования предприятия / Л. Е. Чередникова // Сибирская финансовая школа. – 2008. – № 1. – С. 85–93.

**Каплунова О. Ю.**

УДК 336.274

## ОЦІНКА ЗАХОДІВ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

*Анотація. Дано оцінку ефективності окремих заходів з погашення податкового боргу, запропоновано їх класифікацію за статусами з урахуванням перспективних напрямів роботи органів Державної податкової служби.*

*Аннотация. Дана оценка эффективности отдельных мероприятий по погашению налогового долга, предложена их классификация по статусам с учетом перспективных направлений работы органов Государственной налоговой службы.*

*Annotation. This article is devoted to the appraisal of efficiency of measures to repay tax debts, suggestions of their classification according to statuses and perspective activity directions of State tax department.*

*Ключові слова: податковий борг, заходи погашення податкового боргу, статуси податкового боргу, моніторинг.*

Для будь-якої держави податковий борг є соціально-економічною проблемою, яка призводить до скорочення потенційної можливості здійснювати вкладення в економіку та розвиток людського капіталу. Аналіз питомої ваги податкового боргу у номінальному ВВП України у 2005 – 2008 рр. показав поступове її зменшення з 4,6 % у 2005 р. до 1,4 % у 2008 р., що загалом є позитивною тенденцією [1]. Разом з тим, абсолютна величина податкового боргу залишається значною. Ураховуючи загострення проблеми забезпечення надходжень до державного бюджету України під час кризи 2008 – 2009 рр., зростає актуальність пошуку шляхів удосконалення заходів податкових органів щодо погашення податкового боргу як джерела доходів держави.

На сьогоднішній день питання податкового боргу розглядаються як науковцями, так і практиками податкової діяльності. Серед вчених, які займалися розробкою шляхів оптимізації податкового законодавства стосовно стягнення податкових боргів, слід виділити А. М. Соколовську, А. М. Крисоватого, С. О. Каламбет. Ґрунтовні дослідження сутності податкової заборгованості та механізмів її стягнення відображені в працях В. А. Онищенко, Ю. Б. Іванова, І. О. Луїної. Численні публікації керівників податкових органів М. О. Чмерука, О. В. Матвєєва у фахових виданнях подат-

© Каплунова О. Ю., 2010

кової служби України є вагомим джерелом аналітичної інформації щодо стану податкового боргу та механізмів його стягнення. Однак до теперішнього часу недостатньо уваги приділено аналізу результативності існуючих заходів щодо погашення податкового боргу, який є основою пошуку шляхів підвищення їх дієвості.

Ураховуючи вищезазначене, метою даної статті є оцінка заходів податкових органів щодо погашення податкового боргу та розробка пропозицій щодо їх удосконалення.

Можливість застосування певних заходів щодо стягнення податкового боргу регламентована Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [2] та нормативно-правовими документами Державної податкової служби України. Вивчення специфічних характеристик окремих заходів стягнення та умов їх застосування дозволило автору узагальнити ознаки їх групування в запропонованій класифікації (рисунок). Дослідження ефективності застосування існуючих заходів щодо погашення податкового боргу показало дефіцитність інформації з цієї проблеми, що виносить широкому загалу. Фахові видання податкової служби та спеціалізовані офіційні сайти державних органів лише частково задовольняють інформаційні потреби через відсутність систематизованої, прозорої статистики, яка має відображати динаміку податкового боргу за роками, стан його погашення в розрізі застосовуваних заходів стягнення, найбільших боржників з виділенням питомої ваги в загальному обсягу заборгованості. Дані обставини унеможливають здійснення якісного суспільного контролю за станом податкових розрахунків у країні, а отже, потребують врегулювання. Аналіз звітів Державної податкової адміністрації України про виконання планів роботи за три квартали 2009 р. показав, що серед усього переліку заходів щодо погашення боргу реальні надходження коштів забезпечують заходи примусу, причому найбільший ефект припадає на застосування процедури банкрутства (73,3 %). Проведення адміністративного арешту активів, реалізації заставного майна та дебіторської заборгованості, вилучення готівки забезпечує надходження коштів на рівні 274,6, 207,5, 42,7, 38,4 млн грн відповідно [3].

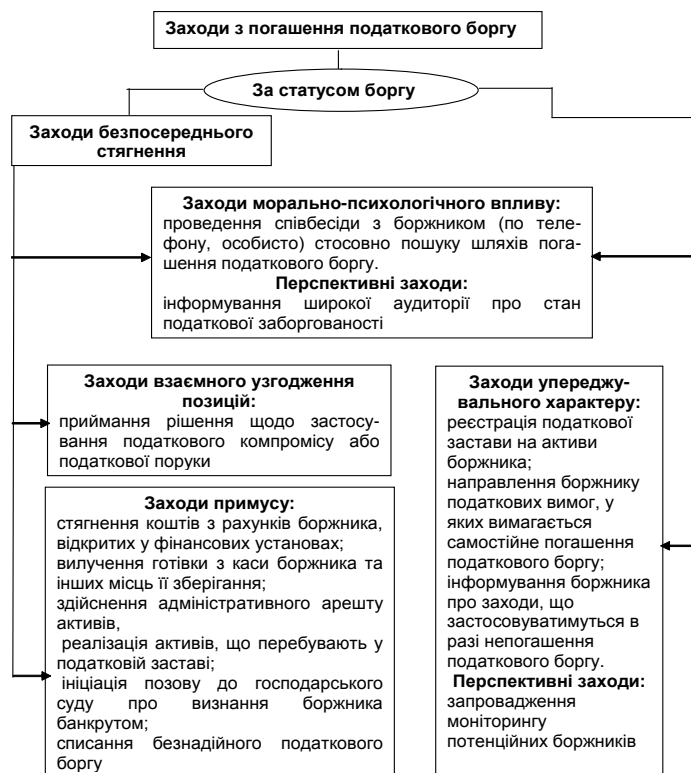


Рис. Класифікація заходів щодо погашення податкового боргу відповідно до його статусів

Разом з тим наведені дані не відображають результати застосування заходів морально-психологічного впливу, взаємного узгодження позицій та заходів упереджувального характеру, що позбавляє можливості оцінити їх ефективність. Це є свідченням того, що сучасний механізм стягнення податкового боргу, який застосовується податковими органами, орієнтований виключно на рівень скорочення величини податкового боргу платника без урахування наслідків позбавлення його стратегічно важливих ресурсів для подальшої діяльності, що в кінцевому випадку призводить до ліквідації господарюючого суб'єкта. Масова ліквідація платників податків, у свою чергу, може спричинити глибокий спад ділової активності й різке скорочення податкових надходжень до бюджету як наслідок. Ураховуючи кризовий стан економіки країни на сьогоднішній день і гостру потребу в податкових надходженнях, подальше збереження пріоритету заходів примусу для погашення подат-



кової заборгованості є неприпустимим. Оскільки стратегічною метою Департаменту погашення прострочених податкових зобов'язань на 2009 р. стає збереження платника податків, зростає необхідність пошуку більш ліберальних заходів стягнення [1].

Світовий досвід податкових служб свідчить про те, що примусово-каральний вплив на платника за своєю ефективністю все більше поступається моральному. Так, в Ірландії, яка посіла шосте місце за легкістю сплати податків згідно з рейтингом "Сплата податків у 2009 р.", складеним Світовим банком, пріоритетним заходом стягнення податкового боргу є винесення інформації про боржників на широкий загал у вигляді чорних списків як моральний важіль впливу. В Україні інформація про боржників оприлюднюється виключно у спеціалізованих виданнях, орієнтованих на вузьких фахівців. Крім того, існує проблема законодавчих протиріч щодо можливості оприлюднювати дані про податковий борг, які є конфіденційною інформацією за Господарським кодексом України. Ураховуючи перспективність заходів морально-психологічного впливу, доцільно оновити їх склад та активізувати застосування в сучасній практиці податкових органів України. Для цього необхідно закріпити обов'язковість їх виконання на законодавчому рівні, передбачити врегулювання процедури оприлюднення даних про податковий борг у друкованих засобах, орієнтованих на широку аудиторію, зобов'язати податкові органи звітувати за результатами застосування даних заходів перед суспільством. Важливою причиною виникнення та існування податкового боргу є нераціональне управління господарюючого суб'єкта, а отже, й неспроможність управлінського персоналу оперативного знаходити резерви підвищення ефективності своєї діяльності. Тому досить дієвим заходом для забезпечення самостійного погашення податкового боргу платником податків може стати запровадження механізму здійснення моніторингу, за результатами якого платнику будуть надаватися рекомендації щодо оптимального використання активів для погашення боргу та уникнення банкрутства. Але якість моніторингу залежатиме від можливості проведення глибокого аналізу стану платника, який потребує відповідної інформаційної бази. Тому необхідно законодавчо врегулювати обов'язок подання платниками необхідних даних до податкових органів. Відбір платників податків має ґрунтуватися на їх вазі у структурі податкових надходжень та рівні платіжної дисципліни. Запровадження моніторингу підвищить дієвість заходів з погашення податкового боргу в умовах інертного статусу.

Підсумовуючи вищезазначене, треба підкреслити пріоритетні шляхи вдосконалення заходів погашення податкового боргу: активізація заходів морально-психологічного впливу, які базуватимуться на інформуванні громадськості про податкову заборгованість платників, запровадження моніторингу потенційних боржників, їх законодавче закріплення та впровадження обов'язкового звітування за результатами застосування. Запропоновані дії створюють умови для подальшої лібералізації відносин податкових органів і платників податків, підвищення рівня податкової дисципліни в країні.

**Література:** 1. Матвеев О. В. Из секретів плідної співпраці / О. В. Матвеев // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 24. – С. 23–24. 2. Закон України від 21.02.2000 р. № 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. 3. Звіти ДПА України про виконання Плану роботи ДПА України на I, II, III квартал 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dpu.gov.ua>.

**Дзюба А. М.**

УДК 336.225.6

## ОЦІНКА ОСОБЛИВОСТЕЙ МЕХАНІЗМУ РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

*Анотація. Розглянуто особливості механізму розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань, надано рекомендації щодо вдосконалення його практичної реалізації.*

*Аннотация. Рассмотрены особенности механизма рассрочки и отсрочки налоговых обязательств, предложены рекомендации по усовершенствованию его практической реализации.*

*Annotation. The mechanism of tax deferral is studied, the recommendations for its realize in practice are offered.*

*Ключові слова: відстрочення податкових зобов'язань, розстрочення податкових зобов'язань, договір про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань, економічне обґрунтування.*

Забезпечення оптимального обсягу податкових надходжень до бюджету, достатніх для ефективного виконання державою своїх функцій та задоволення інтересів її громадян, завжди було однією з найголовніших проблем у роботі органів державної податкової служби. Сьогодні в умовах

© Дзюба А. М., 2010

економічної кризи українські підприємства переживають нелегкі часи, а тому намагаються використати всі можливі методи для мінімізації власних податкових платежів з метою збереження ресурсів у господарському обігу. Одним із таких методів є звернення платника податків про надання розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань. За таких умов набуває актуальності питання оцінки особливостей діючого в Україні механізму розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань на предмет його відповідності вимогам забезпечення ефективності наповнення державного бюджету та запобігання банкрутству вітчизняних підприємств.

Окремі аспекти погашення податкових зобов'язань знайшли своє відображення в роботах таких вітчизняних вчених, як В. П. Завгородній, Л. О. Лігоненко, П. В. Мельник, В. М. Панасюк, О. В. Олійник, В. А. Оніщенко, Л. В. Трофімова та ін. Однак питанню оцінки механізму відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань не приділено достатньої уваги.

Метою даного дослідження є оцінка особливостей механізму відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань і обґрунтування пропозицій щодо його вдосконалення.

Основним нормативним актом, який регламентує реалізацію механізму відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, є Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [1]. Вивчення діючого механізму відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань дозволило подати його у вигляді схеми (рисунок).



Рис. Механізм відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань в Україні

Поданий механізм відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань має ряд особливостей. По-перше, це наявність певних обмежень щодо реалізації конкретних його процедур (таблиця).

Таблиця

**Результати узагальнення основних обмежень щодо надання розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань в Україні**

Зміст обмеження	Законодавчий чи нормативно-правовий акт
1	2
Обмежений перелік податків, зборів (обов'язкових платежів), за якими платникам податків може надаватися розстрочення (відстрочення)	Закон України від 21.12.2000 р. № 2181 [1]
Розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань здійснюється за умови надання достатніх доказів та відповідного економічного обґрунтування	Закон України від 21.12.2000 р. № 2181 [1]
Обмеження повноважень посадових осіб органів державної податкової служби щодо прийняття рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань залежно від терміну, на який надається таке розстрочення чи відстрочення	Закон України від 21.12.2000 р. № 2181 [1]

1	2
Достатнім доказом для прийняття рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань вважається наявність аналізу фінансового стану платника податків за попередній звітний період та розрахунків його прогнозних доходів	Наказ ДПА України від 18.09.2001 р. № 378 [2]
Обмеження повноважень посадових осіб органів державної податкової служби щодо прийняття рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань залежно від суми розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання	Наказ ДПА України від 18.09.2001 р. № 378 [2]
Обмеження щодо зарахування ПДВ, що підлягає бюджетному відшкодуванню платнику, в рахунок погашення відстрочених (розстрочених) сум його податкових зобов'язань	Наказ ДПАУ, МФУ та ДКУ від 20.02.2009 р. № 78/238/65 (0380-09) [3]
Обов'язковою є сплата поточних платежів, чергової частки відстроченої (розстроченої) суми та суми нарахованих відсотків	Наказ ДПА України від 18.09.2001 р. № 378 [2]
Обмеження щодо застосування процедури розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань можуть зазначатися у Законі України "Про Державний бюджет"	Закон України "Про Державний бюджет на 2009 рік" [4]

Таким чином, норми діючого законодавства дозволяють обмежити кількість звернень платників за розстроченням чи відстроченням податкових зобов'язань та уникнути необґрунтованих витрат бюджету в результаті невиконання платниками договорів про надання їм відстрочення або розстрочення.

По-друге, діючий механізм розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань характеризується відсутністю законодавчого закріплення процедури отримання податковими органами достатніх доказів доцільності прийняття рішення щодо розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань конкретного платника. Чинним законодавством визначено, що для прийняття податковим органом відповідного рішення платник податків повинен, окрім заяви про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань, надати економічне обґрунтування, яке включає аналіз фінансового стану, графік погашення розстрочених (відстрочених) податкових сум, розрахунок прогнозованих доходів платника, що гарантують виконання графіка погашення [5]. Проте за таких умов виникають запитання щодо повноти, точності та достовірності наданого економічного обґрунтування.

У практиці податкових органів досить часто виникають ситуації, коли в економічному обґрунтуванні, поданому платником податків разом із заявою про відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань, спостерігаються невідповідності між показниками фінансового стану звітної періоду, що свідчать про неможливість своєчасної сплати податків та майбутніми доходами, які, за свідченнями платників, гарантують погашення розстрочених (відстрочених) податкових зобов'язань. Однак, на думку автора, для того щоб існуючий на сьогодні механізм розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань працював ефективно і приніс реальні результати, необхідно, по-перше, законодавчо закріпити права податкових органів щодо здійснення перевірки поданої фінансової звітності платника з метою проведення її аналізу, по-друге, забезпечити виконання обов'язкової умови щодо наявності аудиторського висновку, який підтверджував би достовірність вказаної фінансової звітності. Це дозволить підвищити ефективність роботи податкових органів у сфері наповнення державного бюджету, оскільки, з одного боку, перешкоджатиме необґрунтованому використанню механізму відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань недобросовісними платниками, а з іншого – зменшить імовірність понесення значних втрат у разі невиконання такими платниками договорів на відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань.

Отже, розглянутий механізм надання розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань не може мати однозначної оцінки, оскільки, незважаючи на певні позитивні характеристики, має ряд недоліків, пов'язаних, у першу чергу, з його практичним застосуванням. З метою забезпечення ефективного наповнення бюджету за рахунок податкових платежів ці недоліки мають бути в обов'язковому порядку усунені. В іншому випадку використання вказаного механізму не матиме жодної практичної цінності. За таких умов подальшого дослідження вимагає питання оцінки ефективності впровадження запропонованих законодавчих змін.

**Література:** 1. Закон України "Про порядок погашення податкових зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.00 р. № 2181 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>. 2. Наказ ДПА України від 18.09.01 р. № 378 "Про затвердження Порядку розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>. 3. Наказ ДПА України, Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 20.02.2009 р. № 78/238/65 "Про затвердження Порядку зарахування сум ПДВ, що підлягають бюджетному (експортному) відшкодуванню платнику, якому відповідно закону реструктуровано податковий борг з податків, зборів (обов'язкових платежів), що зараховуються до Держбюджету України, та/або надано відстрочку або розстрочку зі сплати таких податків, зборів (обов'язкових платежів), у рахунок погашення таких реструктурованих та/або відстрочених (розстрочених) сум" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>. 4. Закон України "Про Державний бюджет на 2009 рік" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.zakon.gov.ua](http://www.zakon.gov.ua). 5. Лігоненко Л. О. Антикризове управління підприємством : підручник / Л. О. Лігоненко. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 824 с.

## Секція 4

# "Напрямки розвитку судово-економічної експертизи"

УДК 657.471

**Абкелямова Е. К.**

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ

*Анотация. Розглянуто обґрунтування теоретичних положень і розробка заходів щодо спрощення процесу судово-економічної експертизи кошторису бюджетної установи.*

*Аннотация. Рассматривается обоснование теоретических положений и разработка мер по упрощению процесса судебно-экономической экспертизы сметы бюджетного учреждения.*

*Annotation. In this article the ground of theoretical positions and development of measures on the simplification of judicial-economic examination of budgetary establishment estimation process are examined.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, предмет судово-економічної експертизи, кошторис.*

Знання бухгалтерського обліку та фінансової звітності відіграють важливу роль у проведенні профілактичних заходів щодо виявлення та попередження корисливих правопорушень, серед яких особливе місце належить процесу слідства, у ході якого для з'ясування всіх обставин справи економічного напрямку характерним є призначення судово-економічної експертизи. Її проведення вимагає від експерта-бухгалтера застосування високопрофесійних знань у сферах бухгалтерського обліку, господарського контролю та економічного аналізу, які одночасно є спеціальними – невластивими для слідчого або суду. Застосування експертом такого комплексу знань надає можливість правоохоронним органам або суду зрозуміти бухгалтерську інформацію та найбільш повно використати її для справедливого вирішення господарських справ. Відповідно, в умовах різноманітності видів і матеріалів справ, що розслідуються, актуальності набуває питання організації судово-економічної експертизи в цілому та діяльності експерта-економіста у процесі експертизи зокрема. Аби зрозуміти важливість і актуальність судово-економічної експертизи, досить, наприклад, зазначити, що понад 90 % крадіжок в особливо великих розмірах було вчинено через безконтрольність, занедбаність бухгалтерського обліку та фінансової звітності [1]. У зв'язку з цим виникає необхідність удосконалення контролю в бюджетних установах, у тому числі прийомів і способів перевірки кошторисів бюджетних установ.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-практичних засад судово-економічної експертизи здійснили вчені юридичного та економічного напрямів. Окремі питання теорії, організації та методики судово-економічної експертизи знайшли відображення у працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених: А. М. Белова, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Т. М. Дмитрієнко, М. І. Камлика, В. Д. Понікарова, В. О. Шевчука, С. П. Фортинського, С. Г. Чаадаєва, В. В. Шадріна, О. Р. Шляхова.

Проте недостатня увага з боку науковців до розгляду теоретичних та практичних питань організації судово-економічної експертизи в цілому та дослідження експерта-бухгалтера зокрема, узагальнення результатів дослідження, оцінки ефективності та якості судово-економічної експертизи призвели до виникнення ряду проблемних питань, вирішення яких вимагає додаткового дослідження.

Метою статті є обґрунтування теоретичних положень і розробка заходів щодо спрощення процесу судово-економічної експертизи кошторису бюджетної установи.

У результаті проведеного теоретичного дослідження виявлено, що найбільш змістове визначення поняття судово-економічної експертизи дає В. Д. Понікаров, який розглядає сутність судово-економічної експертизи як дослідження 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 [2, с. 100].

Водночас визначення загального поняття предмета судово-економічної експертизи обумовлено знаннями в галузі бухгалтерського обліку, потрібними для розв'язання питань, які виникають у судово-слідчій практиці. В економічній літературі немає єдиного визначення предмета судово-економічної експертизи. Так, В. Д. Понікаров розуміє предмет судово-економічної експертизи як питання, що виникають в органів дізнання, досудового слідства та суду щодо фінансово-господарських операцій, зафіксованих ревізіями та перевітками, вирішення яких потребує спеціальні економічні пізнання [2, с.104].



Л. Ф. Алексеева вважає, що предметом судово-економічної експертизи є відображення фінансово-господарської діяльності підприємства у відповідних документах. Тобто, предметом судово-економічної експертизи є бухгалтерські проведення, які відбивають фінансово-господарську діяльність і є її частиною [3, с. 45].

За М. І. Камликом, предмет судової бухгалтерії уособлює в собі негативні зміни в господарській діяльності підприємств і організацій, які спричинені будь-якими деструктивними факторами [4, с. 86].

Таким чином, на думку автора, предметом судово-економічної експертизи є бухгалтерські операції, що відбивають фінансово-господарську діяльність і разом з тим є певною мірою її частиною.

Слід зауважити, що одним з питань, які вирішуються експертом-економістом, є визначення цільового використання установами та організаціями бюджетних коштів для забезпечення своєї діяльності. Ці установи та організації для виконання покладених на них функцій складають та затверджують кошторис доходів і видатків відповідно до бюджетних призначень, які встановлені Законом України "Про Державний бюджет" [5].

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ" від 28.02.02. р. № 228: кошторис бюджетних установ є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень [6].

Кошторис у своїй структурі має дві складові: загальний фонд та спеціальний фонд, а також має декілька видів: індивідуальні, зведені та кошториси на централізовані заходи.

Така складна структура кошторису забезпечує складний процес його перевірки. У той же час необхідно відмітити, що сьогодні в Україні нормативно-правова база ще формується і це відображається на недосконалості більшості прийнятих нормативних документів, що регулюють питання контролю виконання кошторису бюджетних установ. Виникають протиріччя в розрізі одного нормативного акта. Деякі положення мають рекомендаційний, а не обов'язковий характер, що призводить до їх недотримання, а під час перевірок – трактуються на свою користь об'єктами перевірки. Велика кількість нормативних документів є неузгодженими з нормами Конституції і знаходяться на стадії розробки. Саме тому, в умовах сьогодення масовими є порушення вимог чинного законодавства щодо обмеження використання бюджетних коштів на проведення капітального та поточного ремонту нежитлових приміщень, придбання автомобілів, утримання засобів мобільного зв'язку бюджетних установ, має місце нецільове та неефективне використання бюджетних коштів.

На думку автора, слід ще раз проаналізувати та підсумувати накопичений досвід з приводу законності, цілеспрямованості та ефективності використання бюджетних коштів та широко розкрити дане питання у методичних виданнях та наукових працях, адже сучасний розвиток бюджетних відносин потребує більш поглибленого дослідження даного питання.

Крім того, важливим питанням для розгляду є удосконалення процесу організації судово-економічної експертизи виконання кошторису, зокрема можливості створення додаткового робочого документа для спрощення процесу перевірки кошторису бюджетної установи експертом.

Основними напрямками цього документа повинні бути: економія часу під час проведення експертизи; більш повне дотримання принципів об'єктивності та повноти дослідження об'єкта судово-економічної експертизи; підвищення інформативності судово-економічної експертизи та обґрунтованість результатів дослідження експерта; наглядне подання проведеної експертизи при переданні документів до суду; захист гарантій незалежності судового експерта і правильності його висновків.

Цей документ повинен мати вигляд таблиці, у якій будуть відображені конкретні показники обліку; назва документа, який перевіряється; планові та фактичні значення показників по спеціальному та загальному фондах.

Автором пропонується робочий документ, який має назву "Допоміжна картка експерта". Його форма представлена в таблиці.

Таблиця

**Допоміжна картка експерта (розроблена автором)**

Показники	Назва документа	Планові значення		Фактичні значення	
		за спеціальним фондом	за загальним фондом	за спеціальним фондом	за загальним фондом
Показники надходжень					
...	...	...	...	...	...
Показники витрат					
...	...	...	...	...	...



Становлення в Україні судово-економічної експертизи в наш час знаходиться ще на етапі удосконалення. На жаль, його розбудові відповідно до нових підходів у господарюванні не було приділено належної уваги, що призвело до недовершеного обґрунтування теоретичних положень і розробки заходів з удосконалення організації судово-економічної експертизи.

**Література:** 1. Прохорова О. С. Кошторис бюджетної установи: історія розвитку, порядок та перевірка правильності складання / О. С. Прохорова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rushauka.com](http://www.rushauka.com). 2. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібн. / В. Д. Понікаров, С. М. Попова, Л. М. Попова. – Вид. 2, доп. та перероб. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 382 с. (Укр. мов.). 3. Алексеева Л. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : конспект лекцій. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС. 2001. – 76 с. 4. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник. – К. : Атіка, 2000. – 297 с. 5. Закон України "Про Державний бюджет України на 2009 рік" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rushauka.com](http://www.rushauka.com). 6. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ" від 28.02.02 р. № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rushauka.com](http://www.rushauka.com).

УДК 657.72

**Капустян О. С.**

## **СУТНІСТЬ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*Анотація. Розглянуто різні підходи до визначення сутності судово-економічної експертизи та подано авторське визначення цього поняття.*

*Аннотация. Рассмотрено разные подходы к определению сущности судебно-экономической экспертизы и представлено авторское определение этого понятия.*

*Annotation. Different approaches to the determination of judicial-economic examination essence are considered and authors' own determination of this concept is presented in the article.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, метод, елемент, форма, дослідження.*

Для виявлення протиправної економічної діяльності та збору доказів з кримінальних справ, порушених з господарських злочинів, необхідні не тільки юридичні знання, але й спеціальні пізнання у галузі фінансів, ціноутворення, оподаткування, бухгалтерського обліку й, особливо, у сфері економічного контролю. Саме судово-економічні експертизи є найбільш ефективним заходом збору доказів з господарських злочинів.

Вагомий внесок у формування організаційно-практичних засад судово-економічної експертизи здійснили вчені юридичного та економічного напрямів, такі, як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, М. І. Камлик, В. О. Шевчук, В. Д. Понікаров та багато інших. Проте недостатня увага з боку науковців до розгляду теоретичних засад судово-економічної експертизи призвели до виникнення ряду проблемних питань, вирішення яких вимагає додаткового дослідження. Це і визначає актуальність обраної теми.

Метою статті є узагальнення підходів до сутності судово-економічної експертизи та формулювання визначення цього поняття.

Останнім часом корінні реформи економічної системи та відповідна еволюція злочинності обумовили актуальність подальшої теоретичної розробки питань призначення експертиз при розслідуванні злочинів у сфері господарської діяльності [1, с. 34]. Як зазначає Г. А. Матусовський, формування самостійного класу судово-економічних експертиз, предметом яких є стан і результати економічної діяльності суб'єктів економічних відносин, а об'єктом – показники, що характеризують вказану діяльність, диктується потребами слідчої та судової практики [2, с. 463].

Необхідно звернути увагу, що в чинному законодавстві визначення поняття судово-економічної експертизи не представлено.

Крім того, в науковій літературі не має однастайності у визначенні сутності судово-економічної експертизи. Так, В. Д. Понікаров під судово-економічною експертизою розуміє процесуальну форму дослідження на основі спеціальних знань у різних галузях економіки господарського аналізу, ревізії та контролю первинних облікових документів бухгалтерського та податкових реєстрів, з метою рішення широкого кола питань, котрі виникли при розслідуванні економічних правопорушень та при судових розглядах господарських спорів [3, с. 101].

В. Є. Швець під судово-економічною експертизою розуміє 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 [4, с. 145].

© Капустян О. С., 2010



У свою чергу, О. М. Бандурка вважає, що судово-економічна експертиза – це наука, яка досліджує фінансово-господарську діяльність підприємств всіх форм власності на предмет підтвердження фактів втрат, крадіжки цінностей, які встановлюють за даними бухгалтерського обліку та можуть підтвердити матеріальну відповідальність за скоєну шкоду матеріально-відповідальними і посадовими особами [5, с. 54].

На думку В. В. Бутинця, судово-економічна експертиза – це процесуальна форма, 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 [6, с. 48].

Також заслуговує на увагу визначення судово-економічної експертизи Г. Г. Мумінової-Савіної. Вона під судово-економічною експертизою розуміє 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 [7, с. 75].

Крім того, слід звернути увагу, що використання судово-економічною експертизою деяких способів і прийомів економічного контролю та її зв'язок з бухгалтерським обліком стали причиною того, що судово-економічну експертизу нерідко відносять до методів економічного контролю [6, с. 62].

На думку автора, судово-економічну експертизу не можна вважати методом господарського контролю. Це пояснюється такими обставинами:

по-перше, важливою умовою ефективності економічного контролю є його повторюваність через визначені часові проміжки – періодичність проведення. Судово-економічна експертиза проводиться у процесі розслідування кримінальної чи цивільної справи лише за виникнення потреби у спеціальних знаннях для встановлення окремих фактичних обставин цих справ і призначається на підставі рішень правоохоронних органів. Таким чином, якщо у процесі своєї діяльності підприємство не було причетним до розслідування кримінальних справ, не виступало в ролі позивача чи відповідача в судовому розгляді цивільних справ, то дослідження документів, що відображають діяльність цієї юридичної особи експертом ніколи не проводиться. А це суперечить принципу періодичності господарського контролю;

по-друге, за допомогою судово-економічної експертизи можна встановити лише окремі факти діяльності осіб, які є учасниками розслідування цивільної чи кримінальної справи. Економічний контроль має своїм завданням досліджувати господарську діяльність підприємства на основі принципу всебічності. Зокрема, ревізія як метод господарського контролю передбачає перевірку всіх господарських операцій та інших фактів господарського життя юридичної особи за період, що перевіряється;

по-третє, завдання економічного контролю відрізняються від завдань судово-економічної експертизи. Завданням судово-економічної експертизи є встановлення фактичних обставин справи, що розслідується слідчими органами чи розглядається в суді, але в жодному випадку не усунення та профілактика правопорушень у діяльності підприємств, які виявлені у процесі експертного дослідження.

Таким чином, слід зазначити, що судово-економічна експертиза у сучасній науковій літературі інтерпретується як метод, форма та елемент економічного контролю. Тобто дослідження сутності судово-економічної експертизи дозволяє виокремити три підходи до її визначення: процесуальний, процесний, дисциплінарний (рисунк).

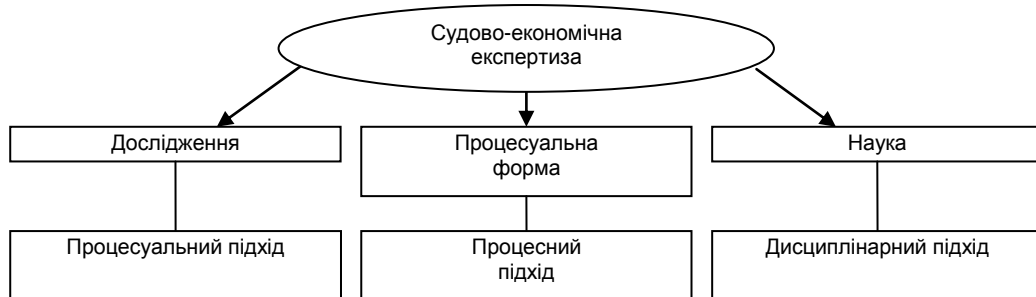


Рис. Систематизація поглядів вчених-економістів на визначення поняття "судово-економічної експертизи" (узагальнено автором)

На думку автора, більш ґрунтовне визначення судово-економічної експертизи наводить В. Д. Понікаров, оскільки саме його погляд на судово-економічну експертизу дозволяє простежити безпосередній зв'язок судово-економічної експертизи з юридичним процесом і ставить її на межу юридичної та економічної наук.

Утім, на думку автора, визначаючи сутність судово-економічної експертизи слід приймати до уваги, що вона є саме елементом економічного контролю. Оскільки судово-економічна експертиза, аудит, ревізія, перевірка досліджують один і той самий предмет – фінансово-господарську діяльність підприємств та організацій, користуючись загальними методичними прийомами та процеду-

рами економічного контролю. Їхня функція — виявлення негативних явищ у практиці господарювання з метою їх ліквідації та недопущення в майбутньому. Крім того, вони використовують однакові джерела інформації (первинну облікову документацію, реєстри бухгалтерського обліку та звітність) і спираються на одні й ті самі законодавчі та нормативні акти з питань фінансово-господарської діяльності.

Отже, під судово-економічною експертизою автор пропонує розуміти процесуальну форму дослідження, яка в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями у різних галузях економіки господарського аналізу, ревізії та контролю первинних облікових документів бухгалтерського і податкових реєстрів, з метою рішення широкого кола питань, котрі виникли при розслідуванні економічних правопорушень та при судових розглядах господарських спорів і подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду.

Новизна наведеного визначення полягає у його повноті та доступності.

**Література:** 1. Алибеков Ш. И. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебн. пособ. / Ш. И. Алибеков. – М. : Юстицинформ, 2006. – 166 с. 2. Матусовский Г. А. Экономические преступления: криминалистический анализ / Г. А. Матусовский. – Харьков : Консум, 1999. – 86 с. 3. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібн. – Харків : Еспада, 2008. – 272 с. 4. Швець В. Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : підручник / В. Є. Швець. – К. : Каравела, 2008. – 240 с. 5. Бандурка А. М. Основи судової бухгалтерії : учебник / А. М. Бандурка. – Харьков : Издательство УВД, 1999. – 528 с. 6. Белуха Н. Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н. Т. Белуха. – М. : Дело, 1998. – 272 с. 7. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібн. / Г. Г. Мумінова-Савіна. – К. : КНЕУ, 2004. – 223 с. 8. Бутинець Ф. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібн. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП "Рута", 2004. – 460 с.

УДК 657.92:338.1

**Ключко І. С.**

## **ЗАВДАННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ**

*Анотація. Визначено предмет судово-економічної експертизи та обґрунтовано необхідність взаємозв'язку її завдань з об'єктами.*

*Аннотация. Определено предмет судебно-экономической экспертизы и обосновано необходимость связи ее заданий с объектами.*

*Annotation. The object of judicial-economic examination is determined and the necessity of connection of its tasks with objects is grounded.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, експерт-економіст, предмет судово-економічної експертизи, завдання судово-економічної експертизи, об'єкти судово-економічної експертизи.*

Розвиток бухгалтерського обліку та підвищення рівня розуміння його ролі призвели до значного розширення сфер застосування облікових даних. Серед них особливе місце належить процесу слідства, у ході якого для з'ясування всіх обставин справи економічного напрямку, характерним є призначення судово-економічної експертизи.

Вагомий внесок у формування окремих питань теорії, організації та методики судово-економічної експертизи знайшли відображення у працях вітчизняних та зарубіжних вчених: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, В. Д. Понікарова, В. В. Шадріна та багатьох інших. Проте недостатня теоретична розробка питань щодо сутності судово-економічної експертизи, її місця в господарському та судовому процесах, неузгодженість понятійного апарату є перепорою в побудові теоретичних засад експертизи, а також розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики проведення експертизи. Це обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Мета дослідження полягає у визначенні сутності предмета судово-економічної експертизи та необхідності взаємозв'язку її завдань з об'єктами.

У результаті проведеного дослідження автором було виявлено, що більшість порушень фінансово-економічного законодавства як юридичними, так і фізичними особами знаходить своє відображення в документах бухгалтерського та податкового обліку. Тому для розслідування економічних злочинів, а також для об'єктивного розгляду господарських суперечок у суді або господарському суді окрім юридичних знань, необхідні, перш за все, спеціальні знання в галузі бухгал-



терського та податкового обліків. Саме з цієї причини багато років великий клас судових експертиз, об'єктом якого є первинні облікової документи, реєстри бухгалтерського та податкового обліків, фінансова звітність традиційно в юридичній літературі та слідчій практиці називався судово-бухгалтерською експертизою.

Але, спираючись на дані бухгалтерського та податкового обліків, експерти-бухгалтери з розвитком ринкових відносин і ускладненням економічних правопорушень поступово стали вирішувати практично всі економічні питання, пов'язані з оподаткуванням, кредитуванням, ціноутворенням, зовнішньоекономічними відносинами та іншими сферами господарської діяльності підприємств, установ й організацій. І, як вже підкреслювалось, назва цього класу була змінена на судово-економічну експертизу [1, с. 104]. Разом із зміною назви класу змінилися підходи до визначення предмета та завдань цього виду судових експертиз.

Проведений аналіз літературних джерел виявив різні підходи до трактування сутності предмета судово-економічної експертизи. Так Ф. Ф. Бутинець під предметом судово-економічної експертизи розуміє явища та процеси, що відображені або повинні бути відображені в бухгалтерському обліку, межі дослідження яких встановлюються питаннями слідчого чи суду і які вивчаються експертом-економістом з точки зору їх законності, достовірності та доцільності [2, с. 42].

У свою чергу Г. Г. Мумінова-Савінова доводить, що предметом судово-економічної експертизи є операції, що відбивають фінансово-господарську діяльність і разом з тим є певною мірою її частиною [3, с. 56].

Опонуєть зазначеним дослідникам В. Д. Понікаров та А. М. Бандурка, які дотримуються тієї думки, що предметом судово-економічної експертизи є питання, які виникають в органів дізнання, досудового слідства та суду щодо фінансово-господарських операцій, зафіксованих ревізіями і перевітками, вирішення яких потребує спеціальні економічні пізнання [4, с. 78].

Важливість вирішення цього питання пов'язана з тим, що від правильного розуміння слідчим, судом, сторонами у справі та самим експертом-економістом предмета експертизи залежить якість й ефективність проведеного експертного дослідження.

Автор згоден з думкою Ф. Ф. Бутиця про те, що сутність предмета судово-економічної експертизи як об'єкта дослідження відрізняється від предмета судово-економічної експертизи, яка проводиться за конкретною справою, тобто судово-економічної експертизи як практичної діяльності. У першому випадку предмет судово-економічної експертизи визначається питаннями, які належать до компетенції експерта-економіста взагалі та визначають можливість даного виду експертизи. У практичній діяльності предмет судово-економічної експертизи визначається питаннями слідчого або суду, поставленими експерту-економісту за конкретною справою, які не повинні виходити за межі його компетенції [2, с. 41].

Водночас, коло питань, які висвітлюються у процесі судово-економічної експертизи, визначається її завданнями. Слід зауважити, що вичерпний перелік завдань, які повинна виконувати судово-економічна експертиза, в судовому процесі на сьогодні законодавчо не закріплені. Ускладнюється ситуація й тим, що нерозуміння слідчим або судом завдань, які можуть бути поставлені для вирішення експертом-економістом, призводить до перевищення меж компетенції експерта або неможливості виконання окремих завдань.

У зв'язку з цим, автор вбачає, що завдання судово-економічної експертизи визначаються об'єктами, які можуть бути надані для дослідження експерту-економісту і включають такі групи (рисунок):



Рис. Взаємозв'язок завдань судово-економічної експертизи з її об'єктами

Систематизація завдань, які виконуються у ході судово-економічної експертизи, полегшить роботу правоохоронних і судових органів при визначенні необхідності в її проведенні.

Адекватне розуміння та трактування завдань судово-економічної експертизи правоохоронними органами важливе для забезпечення її процесуального характеру, дотримання вимог її призначення та проведення.

**Література:** 1. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібн. / В. Д. Понікаров. – Харків : Еспада, 2008. – 272 с. 2. Бутинець Ф. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібн. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП "Рута", 2004. – 460 с. 3. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібн. / Г. Г. Мумінова-Савіна. – К. : КНЕУ, 2004. – 223 с. 4. Бандурка А. М. Основы судебной бухгалтерии : учебник / А. М. Бандурка. – Харьков : Издательство УВД, 1999. – 528 с.

УДК 657.92:005.92

**Кобка С. В.**

## **ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

*Анотація. Обґрунтовано необхідність запровадження в діяльність експертів-економістів деяких робочих документів, які дозволяють полегшити облік та організацію їх роботи.*

*Анотация. Обоснована необходимость внедрения в деятельность экспертов-экономистов некоторых рабочих документов, которые позволяют облегчить учет и организацию их работы.*

*Annotation. The necessity of some working documents' introduction into the activity of experts-economists is grounded in the article. That allows to facilitate the accounting and the organization of their work.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, експерт-економіст, висновок експерта-економіста.*

Ефективний розвиток будь-якої держави є неможливим без системи економічних заходів дотримання законодавства у галузі господарської політики. На жаль, кардинальні реформи, що здійснюються в Україні, як свідчить статистика, супроводжуються криміналізацією суспільства та зростанням злочинності, особливо в економічній та фінансовій сферах, а це створює реальну загрозу національній безпеці країни. На сьогоднішній день економічна злочинність дуже поширена та її масштаби в Україні, значно підвищились у галузях фінансового господарства, грошово-кредитних відносин, зовнішньоекономічної діяльності, приватизації державного майна та виконання податкових обов'язків тощо.

Ці фактори обумовлюють необхідність ефективної боротьби правоохоронних органів і експертів-економістів з правопорушеннями у сфері бухгалтерського та податкового обліку, фінансів, ціноутворення тощо.

Проблемам дослідження теоретичних засад судово-економічної експертизи присвячені роботи таких вітчизняних і зарубіжних учених: О. М. Бандурки, Ф. Ф. Бутинця, Г. Г. Мумінової-Савінової, В. Д. Понікарова та ін. Проте в роботах зазначених дослідників недостатньо висвітлені практичні питання процесу судово-економічної експертизи. Це вказує на актуальність обраної теми дослідження.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні необхідності запровадження в діяльність експертів-економістів деяких робочих документів, які дозволяють полегшити облік та організацію їх роботи.

Процес проведення судово-економічної експертизи закінчується оформленням дослідження у вигляді висновку експерта. Оскільки виконання експертизи є процесуальною дією, то і висновок експерта-економіста повинен відповідати визначеним ст. 75 і ст. 200 Кримінально-процесуального кодексу, ст. 42 Господарсько-процесуального кодексу та ст. 60 Цивільно-процесуального кодексу нормам як за формою, так і за змістом.

На основі проведеного аналізу теоретичних напрацювань науковців щодо механізму оцінки висновку експерта-економіста автором вбачається, що експертний висновок повинен відповідати таким вимогам:

законності (обов'язковим є дотримання вимог до форми та змісту висновку);  
достовірності (складовими якої є чіткість, конкретність, об'єктивність та обґрунтованість експертного висновку);  
ясності (передбачає однозначність у розумінні висновку особами, які проводять його оцінку).



Однак, необхідно зазначити, що для забезпечення доказовості та обґрунтованості результатів експертного дослідження необхідним є відповідне документальне оформлення на всьому процесі судово-економічної експертизи.

Так, документи, що складаються у ході проведення експертизи, можна об'єднати у дві групи:

1) документи, що складаються для організації процесу дослідження (документи складаються іншими учасниками справи, суб'єктами призначення експертизи, експертом-економістом);

2) документи, що відображають інформацію, отриману у процесі дослідження (документи, що складаються у ході проведення дослідження, та документи, що узагальнюють результати проведеного дослідження).

Слід зауважити, що чітке документування процесу експертизи та узагальнення її результатів забезпечить достовірність й обґрунтованість експертного висновку з урахуванням усіх факторів, які впливають на результати його дослідження.

З метою удосконалення документального забезпечення проведення судово-економічної експертизи та підвищення обґрунтованості експертного висновку автором пропонується в практику експертів-економістів ввести такі робочі документи:

1. Журнал реєстрації судово-економічних експертиз, отриманих для виконання (рис. 1):

Журнал реєстрації  
судово-економічних експертиз,  
отриманих до виконання експертом-економістом

(прізвище, ім'я, по батькові)

Номер та дата розпорядчого документа про призначення експертизи	П. І. П. та посада особи, яка винесла рішення про призначення експертизи	План експертного дослідження		Клопотання про надання додаткових документів		Дата та номер експертного висновку	П. І. П., посада та підпис особи, яка отримала експертний висновок	Номер та дата розпорядчого документа про призначення додаткової експертизи
		найменування робіт	строк проведення	дата та номер	повнота задоволення			
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Рис. 1. Фрагмент форми Журналу реєстрації судово-економічних експертиз отриманих до виконання експертом-бухгалтером (розроблено автором)

2. Акт приймання-передачі висновку експерта-економіста у кримінальній (цивільній) справі (рис. 2):

Акт  
приймання-передачі  
висновку експерта-економіста  
у кримінальній (цивільній) справі

(прізвище, ім'я, по батькові)

Номер та дата розпорядчого документа про призначення експертизи	П. І. П. та посада особи, яка винесла рішення про призначення експертизи	Дата та номер експертного висновку	П. І. П. посада та підпис особи, яка надала експертний висновок	П. І. П. посада та підпис особи, яка отримала експертний висновок
1	2	3	4	5

Рис. 2. Фрагмент форми Акта приймання-передачі висновку експерта-економіста у кримінальній (цивільній) справі (розроблено автором)

Зазначені документи дозволять спростити введення обліку та організації роботи експерта-економіста.

Крім того, чітке документування процесу експертизи та узагальнення її результатів забезпечить достовірність й обґрунтованість експертного висновку з урахуванням усіх факторів, які впливають на результати його дослідження.

Наведені пропозиції дозволять підвищити якість експертних досліджень в Україні шляхом підбору для їх проведення висококваліфікованих фахівців та раціональної організації їх роботи.

## ОЦІНКА ЯКОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

*Анотація.* Обґрунтовано різницю між поняттями якості та ефективності судово-економічної експертизи та визначено критерії їх оцінки.

*Аннотация.* Обосновано разницу между понятиями качества и эффективности судебно-экономической экспертизы и определено критерии их оценки.

*Annotation.* The difference between such concepts as the quality and the efficiency of judicial-economic examination is grounded and the criteria of their estimation are determined.

*Ключові слова:* судово-економічна експертиза, експерт-економіст, якість, ефективність, оцінка.

В сучасних умовах Україна зіткнулася з рядом проблем, пов'язаних із розгортанням світової фінансово-економічної кризи, яка в умовах відкритості економіки вплинула на функціонування фондового, грошово-кредитного та валютного ринків. Особливого значення в сучасних умовах набули питання відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом. Тому цілком очевидно, що сьогодні основні напрямки боротьби зі злочинністю пролягають через економічну площину. Механізм такої боротьби може бути реалізований за допомогою проведення судово-економічної експертизи.

Слід зауважити, що вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-практичних засад судово-економічної експертизи здійснили вчені юридичного та економічного напрямів. Окремі питання теорії, організації та методики судово-економічної експертизи знайшли відображення у І. Камлика, В. Шевчука, В. Понікарова, Г. Мумінової-Савінової, Б. Усач та багатьох інших. Утім, зазначені дослідники досить фрагментарно розглядали питання якості та ефективності проведеної судово-економічної експертизи. Це вказує на актуальність обраної теми дослідження.

Метою дослідження є визначення критеріїв оцінки якості та ефективності проведеної судово-економічної експертизи.

Згідно зі статтею 67 Кримінально-процесуального кодексу та ст. 62 Цивільно-процесуального кодексу суд, прокурор і слідчий оцінюють докази за своїм внутрішнім переконанням, яке базується на всебічному, повному та об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності, та керуючись законом і правосвідомістю. Тобто, висновок експерта-економіста не має наперед встановленої сили та переваги над іншими джерелами доказів, навіть у справах з економічних правопорушень. Однак інколи всупереч закону висновки експертів розглядаються як докази, що мають перевагу над іншими, без належної їх перевірки й оцінки, або правоохоронні органи переоцінюють доказове значення висновків експертів [1; 2].

Іншими словами, за результатами оцінки якості та ефективності судово-економічної експертизи може бути прийнято рішення про застосування її результатів як джерела доказів за справою.

Слід зазначити, що дослідження та оцінка експертного висновку є базою та елементом загальної оцінки судово-економічної експертизи. Остання може бути здійснена відповідними суб'єктами в двох напрямках: на підставі визначення її якості та ефективності. На думку автора, ці категорії є взаємопов'язаними, але не тотожними.

Так, ефективність судово-економічної експертизи – це характеристика, яка визначає її результативність.

Напрями оцінки судово-економічної експертизи визначаються суб'єктами оцінки залежно від поставлених цілей [3]. У той же час, незалежно від напрямів оцінки судово-економічної експертизи, автором пропонується використовувати такі критерії якості судово-економічної експертизи: наявність помилок в експертному висновку, наявність документально обґрунтованих заперечень сторін у справі або третіх сторін, кваліфікація експерта-бухгалтера, дотримання ним процесуальних вимог, обрана експертом методика експертного дослідження.

Слід зазначити, що, враховуючи зазначені критерії якості, оцінка якості судово-економічної експертизи має здійснюватися за такими напрямками: на предмет достовірності, коректності посилань на нормативно-правові акти, дотримання процесуальних вимог при проведенні судово-економічної експертизи та оцінка компетентності експерта-економіста, що проводив експертне дослідження.

За результатами оцінки якості судово-економічної експертизи може бути прийнято рішення про застосування її результатів як джерела доказів за справою або про призначення додаткової чи повторної експертизи.

Необхідно звернути увагу, що під ефективністю судово-економічної експертизи автором розуміється відповідність досягнутих у процесі її здійснення результатів поставленим завданням (встановленим вимогам до порядку проведення експертизи та узагальнення результатів) і витратам на її проведення.



На думку автора, при визначенні ефективності експертизи необхідно застосовувати системний підхід та враховувати її подвійну природу: ефективність окремої експертизи, ефективність експертної роботи. У зв'язку з чим визначається ефективність окремих елементів системи і в кінцевому рахунку інтегральний показник.

Тобто, ефективна судово-економічна експертиза – це система, яка надає об'єктивну та достовірну інформацію про фактичні обставини справи, що підтверджена наданими матеріалами справи. Також експертиза не буде вважатися ефективною, якщо у ході її проведення не дотримано процесуальні вимоги.

Крім того, ефективність судово-економічної експертизи передбачає отримання таких ефектів:

1) соціального ефекту – який полягає в тому, що за результатами експертизи на основі винесених вироків до суб'єктів, що допустили порушення законодавства, застосовуються каральні заходи;

2) економічного ефекту – полягає в тому, що за результатами розгляду судових справ забезпечується повернення коштів, використаних не за цільовим призначенням, до державного бюджету або суб'єктам господарювання [4, с. 6].

При цьому, автор до основних критеріїв ефективності судово-економічної експертизи відносить:

1) результативність – передбачає виявлення обсягу засобів, що використовувалися з порушенням законодавства, або тих, що використовувалися неефективно, або тих, що використані не за цільовим призначенням;

2) дієвість – полягає у виявленні обсягу засобів, повернутих до державного та місцевого бюджетів, кількість рішень, прийнятих за результатами проведеного експертного дослідження;

3) економічність – передбачає визначення обсягу засобів, затрачених на проведення експертизи (витрати часу та витрати коштів).

Необхідно зазначити, що ефективна та умовно-ефективна судово-економічна експертиза надають можливість суб'єктам призначення експертизи ґрунтувати свої висновки на висновках експерта-бухгалтера та забезпечують доказову силу експертного висновку.

На думку автора, для ефективності роботи експерта-економіста доцільним є визначення таких показників:

1) коефіцієнта завантаженості експертів-бухгалтерів, які працюють в експертних установах, що враховує кількість проведених окремим експертом-бухгалтером експертиз та кількість експертиз, які направлені для проведення в експертну установу;

2) коефіцієнта результативності роботи експерта-бухгалтера, що враховує кількість успішних експертиз проведених експертом-бухгалтером, тобто експертиз, за результатами яких не було призначення додаткових чи повторних експертних досліджень, та загальну кількість експертиз, які були проведені експертом-бухгалтером.

Крім того, для визначення ефективності безпосередньо експертизи доцільним є визначення коефіцієнта окупності витрат на судово-економічну експертизу, що враховує обсяг коштів, повернутих до бюджету чи господарюючим суб'єктам, за результатами судового розгляду справи на підставі експертного висновку, витрати на проведення експертизи та індекс інфляції.

Водночас, ефективність експертної роботи пов'язана з підвищенням якості експертних досліджень. Її визначення ускладнюється, у зв'язку з тим, що вона носить зовнішній характер і орієнтована на користувачів інформації.

Підвищення ефективності судово-економічної експертизи можливе на основі дії інтенсивних та екстенсивних факторів.

До інтенсивних факторів автор пропонує відносити: науково-обґрунтовані методи та сучасні методики проведення досліджень; застосування комп'ютерних технологій у ході проведення дослідження; налагодження чіткої та злагодженої взаємодії між суб'єктами призначення та проведення експертизи; підвищення професійної компетентності експертів-економістів.

Екстенсивні фактори, на думку автора, включають: збільшення часу для проведення експертних досліджень; збільшення кількості осіб, які залучаються до проведення експертного дослідження; матеріальне стимулювання експертів-бухгалтерів, які залучаються до проведення експертизи.

Таким чином, метою визначення якості та ефективності судово-економічної експертизи є оцінка рівня її результативності, визначення факторів, що впливають на неї, та виявлення резервів її підвищення. Порядок оцінки ефективності проведених судово-економічних експертиз та якості її результатів спрямований на надання допомоги працівникам правоохоронних органів в оцінці результатів та якості проведених експертних досліджень і сприятиме розробці заходів з попередження правопорушень.

---

**Література:** 1. Кримінально-процесуальний Кодекс України від 28.12.1960 р. № 1001-05 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 2. Цивільний процесуальний кодекс України 18.03.2004 р. № 1618-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 3. Панченко І. А. Взаємодія суб'єктів призначення судово-бухгалтерської експертизи та експерта-бухгалтера / І. А. Панченко // Тезиси і тексти виступлений на IV-й міжнародній науковій конференції "Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции". – Житомир – Краматорск : ЧП "Рута", 2005. – С. 143–147. 4. Максимова В. Ф. Контроль і ревізія : навч. посібн. /В. Ф. Максимова. – Одеса : ОДЕУ, 2003. – 334 с.



## ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

*Анотація. Розглянуто пріоритетні напрями розвитку судово-економічної експертизи та основні шляхи її вдосконалення.*

*Аннотация. Рассмотрено приоритетные направления развития судебно-экономической экспертизы и основные пути ее совершенствования.*

*Annotation. The priority directions of judicial-economic examination development and basic ways of its perfection are examined.*

*Ключові слова: судово-економічна експертиза, експерт-економіст.*

Останнім часом корінні реформи економічної системи та відповідна еволюція злочинності зумовили необхідність розробки питань призначення і проведення судово-економічної експертизи та перспективи її розвитку.

Дослідження цих питань в економічній та спеціальній літературі започатковано, зокрема в окремих наукових та науково-практичних працях Ф. Ф. Бутинця, В. Д. Понікарова, Г. Г. Мумінової-Савінової, Я. В. Меха, В.В. Сопка та інших [1, с. 4]. Однак комплексного вирішення проблема не має. Це обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Метою дослідження є виокремлення пріоритетних напрямків розвитку судово-економічної експертизи та визначення основних напрямків її вдосконалення.

Слід зауважити, що фальсифікація бухгалтерського та податкового обліку є однією з основних умов і видів новітньої економічної злочинності [2, с. 18]. Створена система аудиторського контролю не дає бажаних результатів у попередженні цих злочинів. Таким механізмом в експертній діяльності виступає профілактична робота, яка дозволяє виявити типові обставини, що сприяли виникненню злочинів у господарській діяльності, розробити рекомендації щодо їх профілактики, визначити шляхи вдосконалення та ведення бухгалтерського обліку і контролю. Інший найперспективніший напрямок розвитку судово-економічної експертизи, як показує аналіз останніх публікацій, вбачається в ширшому застосуванні знань експерта-економіста на стадії дізнання як спеціаліста-бухгалтера.

Автором вирішення проблеми пропонується проводити послідовно в декілька етапів:

- 1) визначення порядку організації проведення судово-економічної експертизи;
- 2) окреслення шляхів удосконалення судово-економічної експертизи через розширення функцій експерта-економіста як спеціаліста-бухгалтера;
- 3) становлення ролі судово-економічної експертизи у профілактичній діяльності щодо упередження фінансових правопорушень.

Порядок організації судово-економічної експертизи передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на її підготовку та проведення, що включає окремі дії з її налагодження та впровадження. Автор згоден з думкою І. А. Панченко про те, що рівнями організації судово-економічної експертизи слід вважати організацію експертної діяльності та організацію судово-економічної експертизи за конкретною справою [3].

При цьому, організація експертної діяльності є сукупністю заходів з її регулювання, зокрема: координації роботи експертів шляхом видачі дозволів на проведення судово-економічної експертизи (свідоцтв судових експертів);

налагодження взаємодії та систематичного обміну інформацією між суб'єктом призначення судово-економічної експертизи та експертом-бухгалтером.

Порядок організації судово-економічної експертизи за конкретною справою включає комплекс взаємопов'язаних етапів її проведення та полягає в підготовці, плануванні, налагодженні та впровадженні, а також визначенні засобів і методів проведення експертного дослідження.

Слід зазначити, що результати аналізу нормативно-правових актів, які регламентують діяльність експерта-економіста при проведенні судово-економічної експертизи дозволило виявити:

- відсутність у нормативно-правових актах визначення поняття "судово-економічна експертиза";
- відсутність нормативно-правового акта, який би регулював порядок проведення саме судово-економічної експертизи та одночасно відповідав вимогам часу;



неможливість поєднання в судово-економічній експертизі "судово-експертної" та "підприємницької" діяльностей.

З метою вирішення цих питань необхідно розробити Програми організації підготовки та проведення атестації осіб, які бажають отримати свідоцтво експерта-економіста, та Інструкції про порядок проведення судово-економічної експертизи.

Крім того, варто зауважити, що на сучасному етапі правоохоронні та судові органи вільні у виборі експертів-економістів: це можуть бути як особи, що внесені до реєстру атестованих судових експертів, так і особи, що мають значний досвід роботи в галузі бухгалтерського обліку, але не атестовані (останні, як правило, не мають процесуальних знань у галузі судової експертизи) [3].

Такий порядок залучення експертів-економістів до судового слідства є недосконалим. Суб'єкти призначення експертизи не мають можливості перевірити рівень професіоналізму та досвіду експерта-економіста, а також його здібностей провести експертне дослідження. Автор згоден з думкою І. А. Панченко про те, що вирішення комплексу проблемних питань є можливим шляхом розробки та впровадження в дію державної Програми підготовки та атестації експертів-бухгалтерів.

На думку автора, розроблення такого порядку дозволить залучити до проведення судово-економічної експертизи висококваліфікованих фахівців у галузі бухгалтерського та податкового обліку, економічного аналізу, ціноутворення зі знанням процесуального законодавства та сприятиме підвищенню їх відповідальності за результати проведеного експертного дослідження.

Наявність картотеки експертів-економістів дозволить проводити аналіз експертної роботи, визначити професійний рівень практикуючих експертів-економістів та вживати заходів щодо його підвищення.

Таким чином, наведені пропозиції дозволять підвищити якість експертних досліджень в Україні, шляхом підбору для їх проведення висококваліфікованих фахівців та раціональної організації їх роботи.

---

**Література:** 1. Бутинець Ф. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібн. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП "Рута", 2004. – 460 с. 2. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібн. / В. Д. Понікаров. – Харків : Еспада, 2008. – 272 с. 3. Панченко І. А. Взаємодія суб'єктів призначення судово-бухгалтерської експертизи та експерта-бухгалтера / І. А. Панченко // Тезиси та тексти виступлений на IV-й міжнародній научній конференції "Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции". – Житомир – Краматорск : ЧП "Рута", 2005. – С. 143–147.

# Секція 5

## "Бухгалтерський облік та звітність як інформаційна основа фінансового контролю"

УДК 631.162:657.421

Василішин С. І.

### ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

*Анотація. Обарунтовано теоретичну сутність, економічну природу, роль та значення доходу в контексті забезпечення процесу відтворення, а також розглянуто ключові проблеми обліку доходів на підприємствах.*

*Аннотация. Обосновано теоретическую сущность, экономическую природу, роль и значение дохода в контексте обеспечения процесса воспроизводства, а также рассмотрены ключевые проблемы учета доходов на предприятиях.*

*Annotation. The article deals with the problems of theoretical essence, economical nature, role and the significance of the "income" concept in the context of providing the process of reproduction. The key problems of accounting at the enterprise are reviewed.*

*Ключові слова: дохід, процес відтворення, бухгалтерський облік.*

Головною запорукою успішного господарювання та прийняття раціональних управлінських рішень, перш за все, є забезпечення керівників підприємств якісною, повною та релевантною у часі інформацією, яку отримують за допомогою складного механізму побудови та організації фінансового й управлінського обліку. Аналіз літературних джерел, нормативних документів та підприємницької діяльності підприємств свідчать про низку невіршених питань, перш за все, в управлінському обліку формування та використання доходів і витрат.

Дуже важливо, щоб у наведених нормативних документах були чітке визначення сутності доходу, правила його визнання та оцінка, що на сьогоднішній день у багатьох випадках відсутні.

Отже, актуальність теми, вибраної для дослідження, зумовлена підвищенням ролі цілеспрямованої методології обліку формування доходів, раціонального використання для цього активів підприємства та земельних ділянок, яка допомагає приймати управлінські рішення на основі неупередженої інформації.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичної сутності доходу, його економічної природи, ролі та значення його в контексті забезпечення процесу відтворення, висвітлення основних проблемних питань при організації бухгалтерського обліку доходів та шляхів його удосконалення.

Необхідність отримання доходів підприємством витікає із економічних законів товарного виробництва, оскільки підприємство виробляє продукцію, при цьому витрачаючи ресурси. Потім цю продукцію реалізує, щоб отримати прибуток, який покриває затрати та в залишковій частині використовується за рішенням власника. Отже, економічна природа доходу розкривається в його місці – забезпечення самофінансування підприємства.

У процесі дослідження автором виявлено, що одним із найбільш проблематичних питань організації обліку є невідповідність класифікації доходів за П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [1] та П(С)БО 15 "Дохід" [2].

У П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" та П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" не наводиться чітке розмежування між фінансовою та інвестиційною діяльністю. З приводу цього, Т. А. Гоголь підкреслює доцільність законодавчого та нормативного врегулювання питань класифікації доходів від фінансової та інвестиційної діяльності, а також встановлення єдиних методологічних аспектів формування доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності [3].

Провівши аналіз національних стандартів, автор спостерігає суперечність одного постулату іншому, що негативно впливає на побудову всієї системи управлінського обліку на аграрних підприємствах. Заходи з урегулювання цих суперечностей дозволять підприємству надавати більш прозору та достовірну інформацію користувачам у вигляді фінансової звітності та покращать їх аналіз як на рівні підприємства, так і на рівні аграрної галузі в цілому.

При дослідженні нормативної бази та літературних джерел виявлено проблеми в організації обліку надзвичайних доходів та їх відображення у фінансовій звітності. Так, у П(С)БО 15 "Дохід" не



визначено, які доходи відносяться до надзвичайних, а у П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" є формулювання лише надзвичайної події, що свідчить про нечіткість у формулюванні поняття надзвичайні доходи і заважає обґрунтованому їх обліку, а також правильному заповненню Звіту про фінансові результати за рядками 200 "Надзвичайні доходи" та 205 "Надзвичайні витрати" в разі отримання прибутку або збитку від надзвичайних подій [1; 2].

Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку "Дохід" передбачене визнання доходу при передачі всіх ризиків та вигід від володіння продукцією, але виробництво наносить свій відбиток на виробничо-господарську діяльність підприємств і можуть виникати ситуації, коли підприємство змушене залишати за собою незначні ризики володіння за продукцією. Цими ситуаціями можуть бути:

- 1) невідповідність сільськогосподарської продукції певним критеріям якості, що спричинить повернення продукції покупцем;
- 2) коли покупець має право анулювати придбання з причин, які передбачені контрактом;
- 3) продаж товарів відбувається в кредит;
- 4) бартерний обмін неподібними активами;
- 5) відвантажені товари потребують подальшої доробки продавцем, що є суттєвою частиною контракту.

У п. 16 МСБО 18 "Дохід" передбачено ситуацію, якщо підприємство передає покупцеві суттєві ризики і винагороди, то дохід може бути визнаним [4]. Тобто, дохід визнається тоді, коли передані не всі, а лише суттєві ризики, і підприємство залишає за собою незначний ризик володіння. У п. 8 П(С)БО 15 "Дохід" про незначні ризики мова не йдеться. Тобто виникає ситуація, за якої передача лише суттєвих ризиків може не визнаватися доходом.

Ці питання є надто важливими, тому, виходячи із специфіки виробництва, на думку автора, підприємствам слід надати право самим обирати методи відображення доходів, спираючись на обставини, що склалися при конкретній операції купівлі-продажу товару. При цьому ці методи мають відображатися в обліковій політиці підприємства.

Важливим аспектом обліку доходів є податковий. У випадку надходження на підприємство авансу за відвантажену у майбутньому продукцію, підприємство в податковому обліку за принципом "першої події" відображає цю операцію у складі валових доходів, хоча нормами П(С)БО 15 "Дохід" передбачено, що суми попередньої оплати не визнаються доходом. При цьому, підприємство, із суми отриманого авансу має виключити 20 % і відобразити їх як суму податкового зобов'язання з ПДВ. Після закінчення податкового періоду, продавець фактично вимушений цю суму перерахувати до бюджету. А дохід в бухгалтерському обліку підприємство відобразить лише в наступному податковому періоді. Таким чином, підприємство не має права використовувати суму авансу в повному обсязі, а в податковому обліку ця операція, потрапивши до складу валових доходів, перетворює його на прибуток до оподаткування. Тобто, за цією схемою підлягають оподаткуванню майбутні операції, що суперечить принципу обачності [5].

Наступний важливий момент, який вартий уваги, є оцінка доходу. У разі надання відстрочки платежу за відвантажену продукцію в договорі може передбачатися плата за таку відстрочку, яка згідно з П(С)БО 15 "Дохід" визнається як дохід у вигляді процентів. Але, як оцінити такий дохід у національних П(С)БО, не розглядається.

Ще однією перепорою є складність при розмежуванні доходів на фінансові та інвестиційні. Автор не погоджується з думкою, що на рахунку 73 "Інші фінансові доходи" відображаються операції фінансової діяльності підприємства. Зважаючи на те, що вони носять інвестиційний характер, доцільно перейменувати рахунок 73 "Інші фінансові доходи" на "Інвестиційні доходи".

В умовах ринкової економіки головна течія наукових досліджень спрямована на знаходження шляхів раціонального господарювання, при цьому за мету ставиться отримання більшого прибутку, зниження собівартості, підвищення ефективності використання основного та оборотного капіталів. У контексті цього потрібно і пристосовувати бухгалтерський облік, перш за все управлінський, який має забезпечувати керівника аграрного підприємства якісною інформацією та допомогти у прийнятті управлінських рішень.

Що стосується доходів інвестиційної діяльності, то Планом рахунків призначено рахунок 74 "Інші доходи", назва якого не відповідає своїй суті, оскільки жодним П(С)БО не передбачено формулювання "інша діяльність".

Аналітичний та синтетичний облік формування доходів аграрними підприємствами пропонується вести в Журналі-ордері № 6 с.-г. та накопичувальних відомостях за формою:

6.1. с.-г. "Реєстр документів з реалізації готової продукції, біологічних активів (безготівкові розрахунки)".

6.2. с.-г. "Реєстр документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки)".

6.3. с.-г. "Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за цінами реалізації)".

6.4. с.-г. "Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів".

6.5. с.-г. "Книга аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів".

6.6. с.-г. "Відомість аналітичного обліку по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

6.7. с.-г. "Відомість аналітичних даних про доходи на рахунках: 71, 72, 73, 74, 75, 79".

6.8. с.-г. "Оборотна відомість по аналітичних рахунках з реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт і послуг, виробничих запасів".



Ці реєстри синтетичного та аналітичного обліків формування доходів розроблені кафедрою бухгалтерського обліку та аудиту Харківського національного аграрного університету та затверджені Міністерством аграрної політики України Наказом № 390 від 04.06.2009 р.

Їх експериментальна перевірка проведена автором в умовах Державного підприємства Дослідного господарства "Кутузівка" Інституту тваринництва Української академії аграрних наук, що розташоване у Харківському районі.

За результатами проведеного дослідження теоретичного та практичного аспектів формування й обліку доходів з метою його удосконалення, пропонується:

перш за все нормативним шляхом визначити трактування поняття "дохід" та узгодити його як з податковим законодавством, так і на рівні національних стандартів обліку, що сприятиме більш чіткому його розумінню з метою відображення в обліку достовірної інформації;

на законодавчому рівні слід врегулювати питання класифікації доходів від фінансової та інвестиційної діяльності, а також встановити єдині методологічні аспекти формування доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності шляхом удосконалення П(С) БО 15 "Дохід";

слід надати право підприємствам самостійно обирати методи відображення доходів, виходячи з обставин операції продажу чи купівлі продукції з обов'язковим відображенням цих методів у Наказі про облікову політику;

необхідно відображати в податковому обліку дохід лише після вирахування з його суми ПДВ, яка ніяким чином на дохід не впливає;

у П(С) БО 15 "Дохід" навести методику із оцінки доходу у разі передбаченої договором відстрочки плати за отриману продукцію наведенням конкретних прикладів розрахунків;

з метою більш чіткого розмежування доходів фінансової та інвестиційної діяльності перейменувати рахунок 73 "Інші фінансові доходи" на "Інвестиційні доходи";

з метою повного відображення інформації про формування доходів аграрних підприємств та раціональної побудови синтетичного й аналітичного їх обліку застосовувати Журнал-ордер № 6 с. г. та Відомості до нього (ф. 6.1, 6.2, 6.3, 6.4, 6.5, 6.6, 6.7, 6.8 с. г.), затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України № 390 від 04.06.2009 р.

**Література:** 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13. – С. 2–56. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13. – С. 2–56. 3. Гоголь Т. А. Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області) : автореф. дис. к. е. н. / Т. А. Гоголь. – К. : КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2006. – 14 с. 4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1272 с. 5. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). 6. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. ; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 5-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2009. – 1056 с.

УДК 631.162:657.446

**Синиця О. С.**

**Войтех Є. С.**

## **АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ СПРАВЛЯННЯ ПДВ В АГРАРНІЙ СФЕРІ**

*Анотація. Висвітлено сутність та проведено оцінку змін у механізмі справляння ПДВ, що функціонує в галузі сільського господарства. Здійснено порівняльний аналіз спеціального режиму ПДВ та норм законодавства, що діяли раніше в даній галузі.*

*Аннотация. Отражена сущность и проведена оценка изменений в механизме взимания НДС, который функционирует в отрасли сельского хозяйства. Осуществлен сравнительный анализ специального режима НДС и норм законодательства, что действовали раньше в данной отрасли.*

*Annotation. In the article the essence and the estimation of changes in the mechanism of collection of VAT, which functions in industry of agriculture, are reflected and conducted. The comparative analysis of the special mode of VAT and norms of legislation, that operated before in this industry, is carried out.*

*Ключові слова: механізм справляння ПДВ, спеціальний режим оподаткування, підтримка сільськогосподарських товаровиробників.*

На сьогоднішній день докорінної перебудови потребує кожен елемент податкової системи – кожен податок, від визначення об'єкта оподаткування, ставок до його адміністрування, надходжен-

© Синиця О. С., Войтех Є. С., 2010



ня коштів до бюджету. На думку автора, особлива роль у наукових дискусіях відводиться податку на додану вартість як одного з основних бюджетоутворюючих податків [1 – 4]. Проблемам справляння ПДВ у сфері сільського господарства завжди приділялася значна увага з боку науковців. Зокрема, до вчених і практиків, які присвячували свої праці розкриттю та вирішенню цих важливих питань, належать Л. Тулуш, В. Мельник, О. Солдатенко, М. Дем'яненко, Ю. Ярмоленко, В. Довгалюк [4 – 7] та інші вітчизняні дослідники.

Актуальність питання щодо справляння ПДВ стоїть гостро і потребує глибокого аналізу, враховуючи економічну ситуацію країни, сучасний стан і специфіку функціонування податкової системи. Механізм справляння ПДВ характеризується рядом недоліків, першочергово, на думку авторів, потребує реформування, удосконалення порядку обчислення і сплати ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками.

Метою є розкриття сутності та наукова оцінка змін у механізмі справляння ПДВ, що функціонує в галузі сільського господарства.

Світовий досвід застосування ПДВ характеризує його як універсальний акциз, який повною мірою відповідає умовам ринкової економіки. Регресивність і соціальна несправедливість податку обґрунтовує необхідність переходу до диференціації ставок відповідно до різних груп товарів або до зниження існуючої. Хоча й існує думка, що встановлення диференційованих ставок ПДВ "може лише ускладнити процес його обчислення і адміністрування та призвести до численних зловживань" [5, с. 85]. На сучасному етапі економічного розвитку країни, на думку авторів, вагомим кроком з боку правлячих кіл є збереження принципу оподаткування сільгоспвиробників як базової сходинки формування і функціонування економічної сфери України як аграрної країни.

Слід відмітити позитивні зміни до Закону України "Про податок на додану вартість" сформульовані законом ВРУ № 639 від 31.10.2008 р. щодо запровадження спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських підприємств – "нарахована сума ПДВ не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства" [1, п. 8-1.2].

Суть змін у механізмі справляння податку на додану вартість, що діє в галузі сільськогосподарського виробництва, полягає у такому.

Норми статті 8-1 Закону № 168/97-ВР поширюються на сільськогосподарські підприємства, у тому числі новостворені. Скористатися правом самостійно обирати спеціальний режим оподаткування можуть сільськогосподарські підприємства, основною діяльністю яких є постачання вироблених ними сільськогосподарських товарів (у тому числі молока та м'яса у живій вазі) незалежно від категорії їх споживачів, на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах, при цьому питома вага вартості таких сільськогосподарських товарів та послуг повинна становити не менше 75 % вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів. Для визначення питомої ваги за основу беруться сукупні показники попередніх дванадцяти послідовних звітних місяців.

На перший погляд, спеціальний режим оподаткування ПДВ повторює норми, які були чинними для сільськогосподарських товаровиробників. Проте це не зовсім так, оскільки сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених сільськогосподарських товарів (послуг) протягом звітного періоду, згідно з п. 8-1.2 ст. 8-1 Закону № 168, спрямовується на відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику у зв'язку з придбанням товарів (послуг), що використовуються в господарській діяльності такого сільськогосподарського підприємства, а за наявності позитивного залишку (позитивної різниці) нарахованої суми податку така сума спрямовується для інших виробничих цілей, тоді як норма, що діяла, дозволяла використання суми ПДВ лише на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення. Тобто сільськогосподарське підприємство зможе спрямовувати суми ПДВ не лише на придбання матеріально-технічних ресурсів, а й на виплату заробітної плати, погашення банківських кредитів за умови використання кредиту на виробничі цілі тощо. Отже, спектр спрямування суми ПДВ ширший від норми, що діяла раніше.

Позитивна різниця між сумами податку, отриманими (нарахованими) сільськогосподарським підприємством, і сумами податку, сплаченого (нарахованого) на вартість придбаних товарів (послуг) протягом цього звітного періоду, включається до складу валових доходів, а від'ємна різниця між цими значеннями не відшкодовується з бюджету, а включається до складу валових витрат звітного податкового періоду. Тобто з 01.01.2009 р. не діє норма щодо спрямування від'ємного значення різниці між нарахованими та сплаченими сумами ПДВ на зменшення податкових зобов'язань наступних звітних періодів і забезпечується взаємозв'язок між ПДВ та податком на прибуток. Крім того, Законом № 639-VI передбачається можливість відшкодування ПДВ з операцій з вивезення (експортування) товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту.

Скасування режиму застосування нульової ставки ПДВ при продажу молока та м'яса живою вагою переробним підприємствам та режиму виплати дотацій має неоднозначний характер. На доцільність його скасування часто звертали увагу науковці та практики, наголошуючи при цьому, що нульова ставка не виконує належних їй функцій. Слід наголосити на тому, що ця форма підтримки мала більше значення та вигідніша насамперед для переробних підприємств, у той час як для виробників і споживачів продукції вона відіграє менше значення. Один із вітчизняних дослідників проблематики оподаткування аграрного сектору Л. Д. Тулуш з цього приводу зазначає, що "застосування нульової ставки при оподаткуванні операцій з продажу молока та м'яса переробним підприємствам є економічно недоцільним і така практика підлягає відміні. Сільськогосподарські



виробники суттєво не втратять від її відміни, в той час як реалізація таких змін дозволить частково привести вітчизняне податкове законодавство щодо галузі до міжнародних норм" [4, с. 74].

Сільськогосподарські підприємства, отримавши суми ПДВ від переробників, зможуть використовувати їх одразу, не чекаючи реалізації молочної та м'ясної сировини переробним підприємством. І, крім того, розмір коштів, що йтимуть на підтримку виробництва тваринницької продукції, не залежатиме від господарської діяльності переробного підприємства, яка впливає на розмір його податкового кредиту, а відповідно і суми дотацій [3, с. 329].

У галузі сільського господарства, починаючи з 01.01.2009 року, зазнав змін механізм справляння ПДВ. Їх можна виокремити та згрупувати таким чином:

розширення спектру спрямування сум ПДВ – сільськогосподарське підприємство зможе спрямовувати суми ПДВ не лише на придбання матеріально-технічних ресурсів, а й на виплату зарплати, погашення кредитів за умови використання кредиту на виробничі цілі тощо;

відміна норми щодо спрямування від'ємного значення різниці між нарахованими та сплаченими сумами ПДВ на зменшення податкових зобов'язань наступних звітних періодів, тобто позитивне сальдо з ПДВ включається до складу валових доходів, від'ємне не відшкодовується з бюджету, а включається до складу валових витрат звітного періоду, цим забезпечується взаємозв'язок між ПДВ та податком на прибуток;

розмір коштів, що йтимуть на підтримку виробництва тваринницької продукції, не залежатиме від господарської діяльності переробного підприємства, яка впливає на розмір його податкового кредиту, а відповідно і суми дотацій.

**Література:** 1. Закон України "Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 31.10.2008 р. № 639-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга"](http://Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ ). – 2009. 2. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. №168/97–ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга"](http://Ліга: Еліт Закон Copyright: ІАЦ ). – 2009. 3. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України: у 6 т. / редкол. : М. Я. Азаров (голова) та ін. – К.: НДФІ, 2004 – Т. 4 : Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, О. І. Амоша (кер. авт. кол.) та ін. – 368 с. 4. Тулуш Л. Д. Проблеми та перспективи функціонування податку на додану вартість в сільському господарстві / Л. Д. Тулуш // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 12. – С. 68–74. 5. Мельник В. М. Податок на додану вартість у податковій системі / В. М. Мельник, О. В. Солдатенко // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 85. 6. Дем'яненко М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17–25. 7. Ярмоленко Ю. Проблеми бюджетного відшкодування ПДВ в Україні: нормативні колізії та зловживання платників податків / Ю. Ярмоленко, В. Довгалюк // Світ фінансів. – 2008. – № 1(14). – С. 140–147.

УДК 631.158:658.32.008.6(477)

**Глущенко В. В.**

## ПРОБЛЕМИ КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ В УКРАЇНІ

*Анотація. Досліджено питання зменшення навантаження на фонд оплати праці й перерозподілу страхових внесків між найманими працівниками та роботодавцями.*

*Аннотация. Прослежен вопрос уменьшения нагрузки на фонд оплаты труда и перераспределения страховых платежей между наёмными работниками и работодателями.*

*Annotation. The diminishing of loading on the wages fund and the redistribution of insurance payment between the hired workers and employers are investigated.*

*Ключові слова: оплата праці, заробітна плата, фонд оплати праці.*

Тінізація економіки в Україні залишається, на жаль, дуже болючою і надзвичайно актуальною проблемою. В Україні в 2009 році показник тіньової економіки становить 57 %, тоді як в Польщі – 29 %, Чехії – 18 %, Іспанії – 21 %, Бельгії – 20 %, Ірландії – 14 %, Данії – 16 %, Норвегії – 17 %, Швеції – 16 %. При цьому рівень оподаткування доходів у нашій державі становить – 43,1 %, у Польщі – 42,2 %, Чехії – 40,1 %. Середньомісячна заробітна плата України – 190 євро, в Польщі – 522,5 євро, Чехії – 690,4 євро, Данії – 4430,4 євро. Найвищий рівень падіння ВВП в Україні – (-)14 %, тоді як в Данії – (-)4,5 %, Чехії – (-)4,4 % [1, с. 14].

© Глущенко В. В., 2010



У 2009 році в щорічному рейтингу конкурентоспроможності Україна посіла 56 місце із 57. Після нашої країни – Венесуела. На це вплинули для України: зростання інфляції, низький приріст ВВП, негативний поточний платіжний баланс, зростання державного боргу, політична нестабільність, нестабільність валютного курсу [2, с. 2].

Поширюється тінізація заробітної плати, працівники заробляють собі на життя будучи неофіційно оформленими. Чому ж це відбувається? Відповідь на це запитання полягає в тому, що в Україні дуже високі розміри нарахування на заробітну плату. Роботодавець не зацікавлений відображати в обліку всю нараховану заробітну плату кожного працівника, адже виходить, що більшість нарахованої заробітної плати необхідно віддати державі. Таким чином, поширюється застосування виплати заробітної плати працівникам "в конвертах". Так про який же тоді контроль оплати праці можна вести мову, коли ми не можемо на сьогодні бачити в бухгалтерському обліку відображення реально нарахованої заробітної плати. Основна заробітна плата, на жаль, залишається в тіні.

Отже, питання зменшення навантаження на фонд оплати праці й перерозподілу страхових внесків між найманими працівниками та роботодавцями є досить непростим і його потрібно вирішувати дуже виважено.

Мета даного дослідження – визначити напрями удосконалення контролю оплати праці, можливості зменшення навантаження на фонд оплати праці. Використані такі методи проведення економічних досліджень: порівняння, абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення і формування висновків).

Є два види оподаткування заробітної плати: нарахування на заробітну плату та утримання із заробітної плати. Утримання із заробітної плати нараховує і сплачує роботодавець, але проводить за рахунок робітника. Отже, заробітна плата, яку отримує працівник, буде дорівнювати нарахованій заробітній платі, зменшеній на суму утримань. У 2009 р. згідно з чинним законодавством на заробітну плату здійснюють такі нарахування: Пенсійний фонд України — 33,2 %; Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності — 1,4 %; Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття — 1,6 %; Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань для сільського господарства — 0,2 %. Із заробітної плати утримання такі: податок з доходів фізичних осіб — 15 %; Пенсійний фонд України — 2 %; Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності: 0,5 % або 1,0 %; Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття — 0,6 % із заробітної плати.

Розрахунки показують, що із суми виплат, пов'язаних із оплатою праці, підприємство виплачує працівнику близько 50 %, а 50 % становлять платежі податків та внесків у соціальні фонди, тобто безпосередньо працівнику залишається лише половина суми, яку підприємство витрачає на оплату праці.

Ураховуючи це, треба відмітити, що Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII (стаття 128) передбачає обмеження розміру відрахувань із заробітної плати, а саме: при кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 20 %, а у випадках, окремо передбачених законодавством України, — 50 % заробітної плати, яка належить до виплати працівникові; при відрахуванні з заробітної плати за кількома виконавчими документами за працівником у всякому разі повинно бути збережено 50 % заробітку [3, с. 28–30].

Таким чином, ми спостерігаємо, що в Україні надзвичайно велике податкове навантаження на фонд оплати праці. При такій ситуації роботодавцеві не вигідно показувати справжній розмір нарахованої заробітної плати. Активно діє тіньова економіка.

Головною ознакою неформальної економічної діяльності є те, що вона відбувається поза межами законодавства: оскільки перебуває поза сферою чинності офіційного законодавства, тобто не регулюється на законодавчому рівні; не охоплюється існуючою практикою, коли не застосовується і не забезпечується виконання норм офіційного законодавства, тобто має місце ігнорування або порушення законодавства; чинне законодавство не сприяє його застосуванню, оскільки це недоцільно, пов'язано з великими адміністративними труднощами чи надмірними витратами, тобто недоцільність законодавства робить неможливим його виконання. За даними Держкомстату України, упродовж 2000–2007 рр. чисельність зайнятих у неформальному секторі економіки України неухильно зростала. За цей період вона збільшилася на 1,7 млн осіб (на 56 %) і становила 4,7 млн працюючих, а її частка в загальних обсягах зайнятості зросла з 14,8 до 22,3 %. Навіть більше, весь приріст загальної чисельності зайнятого населення до 2007 року забезпечував саме неформальний сектор, перекиваючи при цьому скорочення зайнятості в офіційному секторі.

Участь у неформальній економіці, як правило, має вимушений характер, адже неформальна зайнятість є найбільш доступною і не ставить високих професійно-кваліфікаційних вимог до працівників, не передбачає процедур відбору та оформлення. На жаль, неформальна економіка не здатна забезпечити ефективне використання наявного трудового потенціалу; її працівники повністю виключені з системи державного соціального страхування та норм трудового законодавства. Тривале перебування в цьому секторі веде до втрати людьми професійно-кваліфікаційних навичок, зниження їхнього матеріального і культурного рівня, тобто поступового руйнування трудового потенціалу [4, с. 4–5].

Отже, для здійснення ефективного контролю оплати праці, безперечно, система загальнообов'язкового державного соціального страхування потребує вдосконалення з одночасним зменшенням фінансового навантаження на фонд оплати праці. Йдеться про реформування адміністративної системи соціального страхування, а саме: створення єдиної системи збору та обліку страхових внесків і встановлення єдиного соціального внеску; запровадження медичного страхування; перерозподіл структури страхових внесків до фондів соціального страхування між роботодавцями та працівниками з одночасним підвищенням розміру заробітної плати.

Серед інших важливих завдань — впорядкування виплат застрахованим особам залежно від участі у страховій системі, поступове підвищення мінімальних розмірів страхових виплат до





прожиткового мінімуму. Реалізації передбаченого сприятиме ухвалення Закону України "Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування". Зокрема, цим законопроектом передбачається: консолідація в одному органі подібних для всіх фондів функцій, а саме: взяття на облік платників, формування та ведення Державного реєстру соціального страхування (який матиме інформаційну систему відомостей про платників єдиного соціального внеску та про застрахованих осіб), забезпечення єдиної звітності, здійснення контролю за повнотою та своєчасністю справляння єдиного соціального внеску; запровадження в Україні сплати єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; розщеплення єдиного соціального внеску Державним казначейством України на централізовані рахунки фондів соціального страхування; забезпечення використання фондами соціального страхування даних Державного реєстру соціального страхування для призначення страхових виплат та соціальних послуг, цільового використання коштів [5, с. 3].

При перевірці обґрунтованості, визначення фонду оплати праці, перш за все, аудитором з'ясується дотримання підприємством законодавчих та нормативних актів з нарахування заробітної плати. Необхідно ведення Державного реєстру соціального страхування. Перерозподіл страхових внесків між роботодавцями та найманими працівниками має бути лише з одночасним запровадженням гарантованого компенсуючого підвищення заробітної плати найманому працівнику.

**Література:** 1. Руденко В. Мы идём своим путём / Вікторія Руденко // *Контракти*. – 2009. – № 48 (915). – С. 14–15. 2. Андрусенко Н. Україна в рейтингу конкурентоспроможності країн світу / Наталія Андрусенко // *Праця і зарплата*. – 2009. – № 19(647). – С. 2. 3. Сук Л. Організація обліку праці та її оплати / Л. Сук, П. Сук // *Бухгалтерія в сільському господарстві*. – 2009. – № 21 (246). – С. 28–33. 4. Ткаченко Л. Про неформальну зайнятість / Лідія Ткаченко // *Праця і зарплата*. – 2009. – № 44(672). – С. 4–5. 5. Система державного соціального страхування має гарантувати кожній людині впевненість у завтрашньому дні // *Праця і зарплата*. – 2009. – № 41(669). – С. 3.

УДК 657.633

**Лебединець Н. А.**

## ІНФОРМАЦІЙНА ОСНОВА ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

*Анотація. Сформульовано визначення, наведено складові та розроблено систему вимог до інформаційної основи внутрішнього фінансового контролю.*

*Анотация. Сформулировано определение, приведены составляющие и разработано систему требований к информационной основе внутреннего финансового контроля.*

*Annotation. This article gives definition, components and develops system of demands to information basis of internal financial control.*

*Ключові слова: внутрішній фінансовий контроль, інформаційна основа внутрішнього фінансового контролю.*

У сучасних умовах господарювання стрімко підвищується роль внутрішнього фінансового контролю на підприємствах. Повнота та своєчасність отримання інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих контролюючих дій, безпосередньо залежить від організації інформаційного забезпечення в системі контролю. Незважаючи на широке використання обчислювальної техніки в управлінні підприємством, формування ефективної інформаційної основи внутрішнього контролю ще не вирішене. У зв'язку з цим важливою умовою розвитку внутрішнього контролю стає удосконалення його інформаційної основи.

У наукових публікаціях останніх років розглядаються різні аспекти внутрішнього контролю на підприємствах. Значний внесок у розвиток наукової думки про внутрішній фінансовий контроль зробили такі автори, як І. А. Бланк [1], Л. В. Дікань [2], Г. О. Крамаренко [3], В. М. Мурашко [4], Н. В. Темнікова [3] та ін.

Незважаючи на високий рівень дослідження проблем, пов'язаних із внутрішнім контролем, потребують подальшої розробки питання внутрішнього фінансового контролю. Тому, метою роботи є визначення поняття та складових інформаційної основи внутрішнього фінансового контролю і визначення вимог, яким вона повинна відповідати. Необхідність удосконалення інформаційної основи внутрішнього фінансового контролю підприємств підкреслює актуальність проблеми і визначає об'єкт теми дослідження.

© Лебединець Н. А., 2010

Дослідження інформаційного забезпечення внутрішнього фінансового контролю передбачає визначення суті таких понять, як внутрішній фінансовий контроль та інформаційна основа внутрішнього фінансового контролю.

У літературі автори розглядають різноманітні точки зору щодо внутрішнього фінансового контролю, які наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**Визначення поняття внутрішній фінансовий контроль**

Автор	Визначення
Дікань Л. В. [2]	Внутрішній фінансовий контроль – самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства та установи як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу
Мурашко В. М. [4]	Внутрішній фінансовий контроль – система постійного спостереження за ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та процесів
Бланк І. А. [1]	Внутрішній фінансовий контроль – організовуваний підприємством процес виконання та забезпечення реалізації всіх управлінських рішень у галузі фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та попередження кризових ситуацій, які можуть привести до банкрутства

Проаналізувавши підходи до розуміння внутрішнього фінансового контролю, доцільно прийняти думку Л. В. Дікань Оскільки в даному визначенні зосереджена увага на його особливості, яка відрізняє його від контролю взагалі, тобто підкреслюється, що внутрішній фінансовий контроль – це самоконтроль підприємства.

До теперішнього часу поняття "інформаційна основа внутрішнього фінансового контролю" не набуло широкого теоретичного дослідження. Цей термін розглядався як складова частина фінансового менеджменту, економічного аналізу. У табл. 2 наведено погляди різних авторів відносно трактування цих визначень.

Таблиця 2

**Визначення поняття "інформаційна основа"**

Автор	Визначення
Хоменко А. Г. [5]	Інформаційна основа – це сукупність інформації, апаратно-програмних і технологічних засобів, баз даних, методів та процедур обробки даних, персоналу управління, які реалізують функції збирання, передавання, обробки і накопичування інформації для прийняття ефективних управлінських рішень
Крамаренко Г. О. Темнікова Н. В. [3]	Інформаційна основа – сукупність інформаційних потоків про фінансову діяльність і способів їх організації, необхідних та придатних для реалізації процедур, які забезпечують контроль фінансової діяльності підприємства
Райзберг Б. А. [6]	Інформаційна основа – інформація, необхідна для управління економічними процесами, яка міститься в базах даних інформаційних систем

Проте для цілей внутрішнього фінансового контролю наведений термін потребує відокремлення, специфічної інтерпретації, для розкриття особливостей даної галузі. Таким чином, необхідно сформулювати визначення інформаційної основи внутрішнього фінансового контролю як системи інформаційних потоків для забезпечення контролю за ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю фінансових операцій підприємства.

Інформаційну основу внутрішнього фінансового контролю доцільно представити як сукупність чотирьох складових, представлених на рисунку.

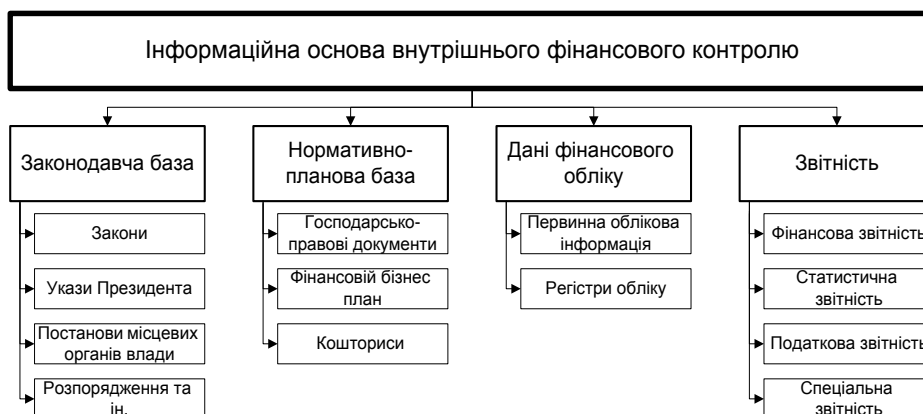


Рис. Складові інформаційної основи внутрішнього фінансового контролю



Представлені складові висвітлюють весь комплекс інформаційних джерел, які повною мірою здатні задовольнити потреби внутрішнього фінансового контролю. Однак, ефективність внутрішнього фінансового контролю буде забезпечена лише в тому випадку, коли вхідна інформація відповідатиме високим вимогам якості при її формуванні.

На основі дослідження теоретичних розробок у галузі інформаційних систем, згруповано ряд вимог до потоків інформації (табл. 3).

Таблиця 3

**Підходи до визначення вимог, що пред'являються до інформації**

Автор \ Вимоги до інформації	Повнота	Гнучкість	Універсальність	Оперативність	Достовірність	Надійність	Корисність	Єдність	Аналітичність	Рациональність
Крамаренко Г. О., Темнікова Н. В. [3]	+	+	+	+	+	+	+			
Андрєєва Г. І. [7]				+				+	+	+
Чигринська О. С., Власюк Т. М. [8]				+	+	+		+		+
Бланк І. А. [1]	+			+	+		+	+		

Проте проаналізовані підходи щодо визначення основних вимог до економічної інформації не відповідають повною мірою цілям внутрішнього фінансового контролю і тому потребують уточнення.

Вимогами до фінансових інформаційних потоків доцільно визначити такі:

1. Надійність або достовірність – інформація є достовірною, якщо вона не викривляє фінансового стану підприємства.

2. Своєчасність – інформація зберігає свою актуальність на той момент, коли стає доступною для її використання у процесі контролю.

3. Повнота – інформація повинна надходити в необхідному об'ємі, а також з повним рівнем організації її зберігання.

4. Корисність – інформація повинна бути корисною, в іншому випадку вона лише заважає в розумінні суті процесів та операцій.

5. Підготовленість до використання – інформація повинна бути достатньою мірою підготовлена до використання за допомогою обробки даних, що забезпечує своєчасне та ефективне використання її для контролюючих операцій.

6. Співставлення – інформація повинна бути оброблена за рахунок використання єдиної методологічної бази формування показників.

7. Гнучкість – інформація має можливість своєчасного внесення до неї корективів.

Розглянуті критерії якості інформації тісно взаємопов'язані і багато в чому взаємообумовлені.

Таким чином, у роботі сформульовано визначення та складові інформаційної основи внутрішнього фінансового контролю, розроблено систему вимог, яким повинна відповідати інформація, що застосовується в контролі фінансових потоків на підприємстві.

**Література:** 1. Бланк І. А. Основи фінансового менеджмента. Т. 1. / І. А. Бланк. – К. : Ника-центр, 1999. – 592 с. 2. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія : монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 96 с. 3. Крамаренко Г. О. Пріоритетні напрямки інформаційного забезпечення внутрішнього контролю підприємства / Г. О. Крамаренко, Н. В. Темнікова // Вісник Східноукраїнського Національного Університету ім. Володимира Даля. – 2007. – № 7(113) – С. 73–81. 4. Мурашко В. М. Контроль та ревізія діяльності підприємств промисловості України : навч. посібн. / В. М. Мурашко. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 317 с. 5. Хоменко А. Г. Організація інформаційної системи підприємства / А. Г. Хоменко // Економічний простір. – 2009. – № 25. 6. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007 — 495 с. 7. Андрєєва Г. І. Економічний аналіз : навч.-метод. посібн. / Г. І. Андрєєва. – К. : Знання, 2008 – 263 с. 8. Чигринська О. С. Теорія економічного аналізу : навч. посібн. / О. С. Чигринська, Т. М. Власюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 232 с.

## ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ПРАВИЛЬНОСТІ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

*Анотація. Розглянуто особливості контролю формування собівартості в рослинництві за окремими видами продукції.*

*Аннотация. Рассмотрено особенности контроля формирования себестоимости в растениеводстве по отдельным видам продукции.*

*Annotation. This articles deals with the specifics of cost formation control in plant growing on different kinds of products.*

*Ключові слова: собівартість, продукція рослинництва.*

Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є найважливішою ланкою бухгалтерського обліку. Управління підприємством не можливе без отримання достатньої, достовірної, облікової та оперативної інформації. Однак якщо управління виробничим процесом, персоналом та технічною підготовкою виробництва ґрунтуються переважно на даних оперативного обліку, то управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без наявності достовірної бухгалтерської інформації.

Проблеми обліку і контролю витрат та калькулювання собівартості продукції розглядалися у працях М. Д. Білик [1], М. Ф. Огійчука [2], Ю. Д. Малярєвського, М. С. Горяєвої, Н. С. Пасенко [3], А. А. Костякової [4], С. В. Євдокименко [5] та ін.

Специфіка галузі рослинництва потребує особливої уваги до організації обліку виробничих витрат для контролю окремих їх елементів, виявлення необґрунтованих відхилень витрат від нормативів (лімітів), аналізу та планування структури собівартості продукції. Помилки при визначенні собівартості негативно впливають на визначення цін на продукцію рослинництва та відповідно на розвиток самого сільськогосподарського підприємства та галузі в цілому.

Метою статті є розгляд особливостей контролю правильності формування та достовірності відображення витрат у бухгалтерському обліку при формуванні собівартості продукції.

Важливим етапом контролю процесу виробництва є встановлення правильності обчислення собівартості продукції рослинництва, визначення витрат на одиницю продукції. Від обґрунтованості калькуляційних розрахунків залежить об'єктивність кінцевих фінансових результатів.

Перевірку правильності визначення собівартості здійснюють за конкретними видами продукції вирощених сільськогосподарських культур, сільськогосподарських робіт, виконаних у поточному році під урожай майбутнього року, та робіт з поліпшення земель, проведених за рахунок обігових коштів підприємства відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [6]. При цьому важливо враховувати особливості контролю окремих видів продукції (таблиця).

Таблиця

**Порядок визначення та контролю собівартості продукції  
рослинництва**

№ з/п	Види основної та побічної продукції рослинництва	Визначення собівартості основної та побічної продукції рослинництва	Особливості контролю
1	2	3	4
1	Центнер зерна	Собівартість визначають діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки	Перевіряється розподілення витрат між зерном та зерновідходами
2	Центнер зерна кукурудзи	Собівартість визначають діленням витрат на вирощування і збирання продукції на масу сухого зерна повної стиглості	Перевіряється правильність визначення собівартості (не включаються витрати на збирання, транспортування стебел кукурудзи)
3	Центнер цукрових буряків	Собівартість визначають діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання на фізичну масу буряків	Перевіряється правильність визначення собівартості (не включаються витрати на збирання, транспортування гички)

© Рибалко Н. О., 2010

1	2	3	4
4	Центнер продукції льону та конопель, одержане насіння	Визначається за нормативно-розрахунковою вартістю, виходячи із витрат на підготовку та обмолот стебел, транспортування та обробку насіння. Решта загальної суми витрат на вирощування льону чи конопель відноситься на соломку	
5	Побічна продукція рослинництва	Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустяного листя та іншої побічної продукції рослинництва визначають, виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготовлею продукції	Перевіряється правильність розподілення витрат між основною та побічною продукцією
6	Центнер насіння соняшнику	Собівартість визначають діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції на фізичну масу насіння після його доробки	Перевіряється правильність визначення собівартості (не враховується соняшничиння)
7	Центнер тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур	Для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур витрати на вирощування відповідних культур розподіляються між окремими видами одержаної продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами	Перевіряється правильність розподілення витрат між видами окремої продукції
8	Центнер продукції теплиць	До собівартості продукції теплиць і витрати на утримання бджолиних сімей для запилення	Перевіряється правильність визначення собівартості (не враховується вартість одержаного меду)
9	Центнер баштанних культур	Для визначення собівартості всі витрати ділять на кількість оприбуткованої продукції	Перевіряється в загальному порядку
10	Центнер насіння овочевих та баштанних культур	Собівартість визначають діленням витрат на їх вирощування, збирання, сушіння та сортування на кількість одержаної продукції	Перевіряється правильність визначення собівартості (не включається вартість відходів та побічної продукції)
11	Центнер картоплі	Із загальної суми витрат на вирощування та збирання вилучається вартість картоплі, яка згодована худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Решта суми витрат ділиться на кількість повноцінної продукції	Перевіряється правильність визначення собівартості (вилучається вартість використаного бадилля та картоплиння із загальної собівартості картоплі)
12	Центнер продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту	Собівартість продукції визначають діленням витрат на фізичну масу основної продукції. При веденні обліку витрат по групі овочевих культур розраховують середню собівартість продукції цих культур. Для визначення собівартості продукції окремої культури витрати на групу культур розподіляються між окремими видами продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами	Перевіряється правильність визначення собівартості (включається вартість насіння, розсада та садивний матеріал)
13	Центнер кормових і цукрових буряків, вирощених для годівлі худоби	Собівартість визначають діленням витрат на кількість одержаної продукції	Перевіряється правильність визначення собівартості (не включається вартість гички)
14	Центнер продукції кормових культур	Собівартість становлять витрати на вирощування та збирання кормових культур одержаної продукції	Перевіряється у загальному порядку
15	Тонна сіяних трав, поліпшених і природних сіножатей, культурних пасовищ	Собівартість становлять витрати на вирощування і догляд за сіяними травами, поліпшеними і природними сіножатями, культурними пасовищами, які використовують для одержання одного виду продукції	Перевіряється правильність розподілення витрат між видами окремої продукції
16	Центнер насіння сіяних трав	При збиранні сіяних трав на насіння солома оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю і виключається із загальних витрат, а решта суми становитиме собівартість одержаного насіння	Перевіряється, чи не враховувалась вартість соломи у загальних витратах



Рослинництво є однією з основних і специфічних галузей сільськогосподарського виробництва. Виробничі витрати в рослинництві здійснюються протягом тривалого періоду, а продукцію отримують у момент біологічного дозрівання рослин. Урахування визначених особливостей формування собівартості продукції рослинництва сприятиме підвищенню ефективності роботи контролюючих органів.

**Література:** 1. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник / М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2003. – 628 с. 2. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксінко, Л. Г. Панченко та ін. ; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Вища освіта, 2003. – 800 с. 3. Облік у галузях виробництва і послуг : навч. посібн. / Ю. Д. Малярєвський, М. С. Горяєва, Н. С. Пасенко, А. О. Косич. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2008. – 616 с. 4. Костякова А. А. Розробка науково-обґрунтованої класифікації витрат на виробництво продукції рослинництва / А. А. Костякова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://faat.org.ua>. 5. Євдокименко С. В. Сільське господарство: особливості обліку й аудиту / С. В. Євдокименко // Аудитор України. – 2007. – № 20. – С. 26–31. 6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nau.kiev.ua>.

**Осика А. С.**

УДК 657.24

## ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОЇ БАЗИ ОЦІНКИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація. Розроблено підходи до формування інформаційно-аналітичної бази оцінки економічної безпеки підприємства.*

*Аннотация. Разработаны подходы к формированию информационно-аналитической базы оценки экономической безопасности предприятия.*

*Annotation. The approaches to forming of inform-analitic base of estimation economic security of enterprise are developed.*

*Ключові слова: економічна безпека підприємства (ЕБП), внутрішні та зовнішні загрози, інформаційно аналітична база, методи оцінки ЕБП.*

Загострення конкурентної боротьби у зв'язку з недосконалістю регулювання підприємницької діяльності, вади податкового адміністрування на фоні підвищення вимог до кількісних характеристик бухгалтерського обліку в умовах різких змін кон'юнктури зовнішніх та внутрішніх ринків, що з особливою силою проявились у другій половині 2008 р., а також ряд інших несприятливих факторів, притаманних сучасному етапу розвитку промисловості України актуалізували проблеми економічної безпеки.

Мета даної статті полягає в розробці підходів формування інформаційно-аналітичної бази оцінки економічної безпеки підприємства.

Питанням, пов'язаними з проблемами економічної безпеки підприємства присвячені праці Л. Коженювські, Є. А. Олейнікова, Р. М. Дацківа, В. О. Сенчагова; серед українських вчених слід відзначити внесок В. С. Пономаренка, М. В. Куркіна, Т. С. Клебанової, В. І. Мунтіяна [1 – 3].

Слід зазначити, що система бухгалтерського обліку, яка є інформаційним джерелом даних для визначення рівня економічної безпеки (ЕБП) на підприємстві, має надавати змогу оцінити економічну безпеку та має бути пристосована для адекватної оцінки активів підприємства, виходячи з мети такої оцінки та розвитку підприємства або ринку чи товару, на якому спеціалізується підприємство. Для того щоб побудувати таку систему бухгалтерського обліку, потрібно визначитися з показниками економічної діяльності, які мають характеризувати економічну безпеку підприємства на кожному етапі, залежно від стратегічних цілей та розвитку підприємства як суб'єкта діяльності.

Існування різних підходів щодо визначення поняття економічної безпеки, з одного боку, підвищує інтерес вчених щодо дослідження кола цих питань, але з іншого – відсутність єдиного трактування сутності економічної безпеки не дає можливості сформулювати однозначну методику оцінки і досягнення оптимального рівня економічної безпеки. Таке становище робить дуже важкими організацію та пристосування системи бухгалтерського обліку, яка б адекватно відповідала інформаційним потребам оцінки та підтримання на достатньому рівні економічної безпеки підприємства.

Для цього, перш за все, слід зазначити, що автором розглядається підхід до формування інформаційної бази оцінки економічної безпеки підприємства як побудова системи бухгалтерського обліку з притаманними економічній категорії "система" ознаками. Як стверджує Ф. Бутинець: "Для

© Осика А. С., 2010

кожного етапу розвитку суспільства характерна своя система обліку і, в міру ускладнення функціонування суспільства, ускладнюється облік, з'являються нові його підсистеми" [4].

Таким чином, мається на увазі необхідність розробки елементів, у тому числі системи робочого плану, адаптованого для потреб збору інформації щодо визначення показників ЕБП, первинних носіїв (управлінські документи, аналітичні відомості), розробки документообігу, тобто взаємозв'язок елементів, що характеризує цілісність системи, та розробки схеми збору інформації, що гарантує взаємозв'язок між системою та зовнішнім середовищем. Слід зазначити, що побудова такої системи є унікальною для кожного окремого підприємства, але загальні підходи можуть бути визначені в рамках галузевого підходу.

Існує багато підходів щодо оцінки економічної безпеки. Перш за все слід звернути увагу на статичну та динамічну складові цього показника, підхід до визначення його взято за основу з роботи [2]. Так, додержуючись цієї логіки, статична складова характеризується показниками, які визначають економічний стан підприємства та характеризують його стійкість у разі виникнення економічних загроз. Динамічна складова економічної безпеки тісно пов'язана з рівнем безпеки стану, але характеризує можливість достатньо безпечно здійснювати господарський процес задля досягнення оперативних та стратегічних цілей підприємства. Поєднання цих складових можливе, на думку автора, виходячи з аналізу та взаємопов'язання загроз, які впливають на рівень загальної економічної безпеки підприємства з циклом його розвитку як суб'єкта господарювання [2; 5; 6].

Таким чином, підприємство як суб'єкт діяльності стикається з проблемою формування інформаційної бази, яка б могла оперативної та в повному обсязі задовольнити його управлінські потреби. Такою інформаційною базою на підприємстві повинна стати система бухгалтерського обліку в його управлінні, яка дозволяє зібрати первинну інформацію за допомогою специфічних первинних документів та обігів за рахунками в аналітичному розрізі, що дають можливість проаналізувати зазначені показники без попередніх розрахунків.

Механізм економічної безпеки підприємства повинен забезпечити можливість здійснення щоденного контролю за станом розрахунків з дебіторами і передачею необхідних даних керівництву підприємства у формі таблиці з окремим виділенням клієнтів і строків. Такий контроль дійсно є важливим, оскільки стан розрахунків з дебіторами впливає на загальну безпеку грошових потоків підприємства, забезпечує можливість проведення своєчасних розрахунків з постачальниками, виконання податкових зобов'язань [6]. Вивчення системи інтересів "Підприємство – Дебітор" ставить на меті комплексне управління економічною безпекою підприємства. Для отримання оперативної інформації найнижчого рівня деталізації пропонуємо впровадити окремі облікові регістри, зокрема аналітичні картки економічної безпеки у розрізі дебіторів.

Такий документ може містити такі складові, як: найменування дебіторів; юридична адреса, телефон, факс, e-mail; номер банківського рахунку; код ОКПО, номер свідоцтва платника ПДВ, єдиного податку та ін.; договори з відповідним дебітором; сума договору; просрочка платежу із зазначенням кількості днів та суми; невиконання інших зобов'язань; примітки про надійність та можливість подальшу співпрацю.

Вплив умов господарювання на ефективність діяльності підприємства у ринковому середовищі є беззаперечним, але не вирішальним, адже система управління економічною безпекою підприємства покликана не лише спрямовувати діяльність у сфері дії сприятливих чинників, але й своєчасно відвертати руйнівні, формувати сприятливі умови у зовнішньому та внутрішньому середовищах. Для ефективного управління діяльністю підприємству потрібна раціональна структура управління. Система управління економічною безпекою підприємства може організаційно реалізовуватися в різних формах: від набуття специфічних, поряд з традиційними, посадових обов'язків персоналом функціональних відділів до формування спеціалізованих структурних підрозділів управління промисловим підприємством.

Основою дієвості системи управління виступає інформаційне забезпечення. Облікова політика кожного підприємства повинна забезпечувати надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації й організацію обліку на засадах обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, превалювання сутності над формою. Схема інформаційних потоків для виконання означених завдань наведена в таблиці.

Таблиця

**Інформаційні потоки у процесі оцінювання економічної безпеки стану промислового підприємства**

Вид ресурсів, за якими оцінюється ЕБП	Назва документа	Виконавець функцій	
		фіксації та узагальнення	обробки та використання
Матеріальні ресурси	Матеріальна відомість	Бухгалтери з обліку матеріалів	Головний бухгалтер
	Амортизаційна відомість	Бухгалтери з обліку основних засобів	
Трудові ресурси	Звіт з праці та заробітної плати	Інспектор відділу соціальних питань, бухгалтер з розрахунку заробітної плати	Начальник відділу соціальних питань
Інформаційні ресурси	Звіт з виконання інформаційних запитів	Начальники відділів	Директор підприємства
Фінансові ресурси	Звіт про використання фінансових ресурсів та потреби у фінансуванні	Економіст фінансового відділу	Начальник фінансового відділу



Як зазначалося раніше, створення ефективної системи інформаційного забезпечення рішень з управління економічною безпекою залежить від організаційної структури управління промисловим підприємством. Поряд з цим при організації інформаційних потоків у процесі управління економічною безпекою підприємством необхідно уникати дублювання даних, суб'єктивного розмежування інформації тощо. Тобто система бухгалтерського обліку як інформаційне джерело для визначення ЕБП має відповідати критеріям доцільності, об'єктивності, неупередженості, своєчасності надання такої інформації.

**Література:** 1. Куркин Н. В. Управление экономической безопасностью развития предприятия : монография / Н. В. Куркин. – Днепропетровск : Арт-Пресс, 2004. – 452 с. 2. Маляревський Ю. Д. Управління економічною безпекою зовнішньоекономічної діяльності підприємства : монографія / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, О. В. Прокопішина. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 160 с. 3. Пономаренко В. С. Экономическая безопасность региона: анализ, оценка, прогнозирование : монография / В. С. Пономаренко, Т. С. Клебанова, Н. Л. Чернова. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2004. – 144 с. 4. Кузнецова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 12–16. 5. Лабунская С. В. Особенности количественного определения уровня внутренних угроз экономической безопасности деятельности предприятия / С. В. Лабунская, Е. В. Прокопишина // Бизнес-Информ. – 2009. – № 11. – С. 97–102. 6. Прокопішина О. В. Теоретичне обґрунтування необхідності формування механізму управління економічною безпекою діяльності підприємства / О. В. Прокопішина // Управління розвитком : зб. наук. праць. – 2006. – № 5. – С. 148–150.

**Старик М. В.**

УДК 657.422.6

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

*Анотація. Розглянуто шляхи вдосконалення обліку виробничих запасів. Акцентовано увагу на деяких аспектах, які потребують врегулювання відповідно до податкового законодавства та міжнародних стандартів. Розроблені певні рекомендації щодо поліпшення методики обліку виробничих запасів.*

*Аннотация. Рассмотрены пути усовершенствования учета производственных запасов. Акцентировано внимание на некоторых аспектах, которые нуждаются в урегулировании в соответствии с налоговым законодательством и международными стандартами. Разработаны определенные рекомендации относительно улучшения методики учета производственных запасов.*

*Annotation. The ways of improvement of productions supplies account are considered. Attention is accented on some aspects that need settlement according to the tax legislation and international standards. Certain recommendations for the improvement of productions supplies account method are suggested.*

*Ключові слова: виробничі запаси, оцінка, податковий облік, фінансовий облік, гармонізація обліку, реєстри бухгалтерського обліку.*

Головною передумовою успішного ведення виробничого процесу є наявність та раціональне використання виробничих запасів. Але на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких – і запусеність в обліку використання виробничих запасів, що веде до великих втрат. Це говорить про недосконалість вивчення багатьох важливих питань щодо розробки системи обліку використання виробничих запасів.

Проблеми обліку використання виробничих запасів вивчалися в працях багатьох вітчизняних учених: А. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, В. П. Завгороднього, М. В. Кужельного, Ю. Я. Литвина, В. В. Сопка, І. У. Сікори, Н. М. Ткаченко, І. О. Чаюна, І. Ю. Бондара, М. С. Пушкара. Вагомий внесок також зробили зарубіжні вчені: М. Г. Бейгельзімер, Глен А. Велш, О. П. Козлова, Г. М. Покараєв.

Метою дослідження є вивчення теоретико-методологічних аспектів обліку виробничих запасів та розробка практичних рекомендацій щодо його вдосконалення.

Досягнення поставленої мети передбачає виконання критичного аналізу законодавчих актів та літературних джерел з проблеми обліку виробничих запасів.

У даному дослідженні застосовуватимуться методи наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу та синтезу на основі такої інформаційної бази, як законодавчі акти України, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених тощо.

© Старик М. В., 2010



Процес інтернаціоналізації економіки привів до того, що багато моментів обліку як наукової дисципліни та практичної діяльності також набули міжнародних ознак. Виникла необхідність наблизити наш облік до прогресивного, притаманного західним системам, для поліпшення складання фінансової звітності за правилами, що сформувались у світовому товаристві. Тому гармонізація національної системи бухгалтерського обліку до міжнародної є досить актуальною темою сьогодення. Але це не можливо зробити, не досягнувши певної міри гармонізації обліку всередині країни.

Першою проблемою, з якою автор зіткнув при дослідженні обліку використання виробничих запасів, була оцінка запасів на дату складання балансу.

Так, згідно з П(с)БО 9 "Запаси" [1] на дату балансу запаси відображаються у бухгалтерському обліку за меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. У цьому стандарті важливу увагу приділено уцінці запасів, а збільшення їх вартості передбачається лише на суму попередньої уцінки.

На думку автора, такий підхід до дооцінки не зовсім правильний, оскільки, по-перше, це призведе до зловживань і масових уцінок запасів із подальшою їх реалізацією, низькі ціни на них на момент складання балансу спотворять реальну вартість оборотних активів у цілому і виробничих запасів зокрема.

Тому логічним буде внесення змін у цей стандарт, що дало б змогу підприємствам здійснити дооцінку запасів відповідно до діючих ринкових цін із віднесенням цих сум на поповнення власних обігових коштів.

Наступним аспектом, що впливає на організацію обліку, є форма бухгалтерського обліку – сукупність реєстрів бухгалтерського обліку, порядку й способів узагальнення та реєстрації інформації про господарські операції з запасами.

На сьогодні Методичними рекомендаціями із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356, вітчизняним обліковцям запропонована оновлена журнальна форма. При цьому треба зазначити таку незручність журнальної форми обліку, як складність отримання інформації про записи, відображені за дебетом окремого рахунку, без використання відповідних дебетових відомостей. Здійснивши аналіз рекомендованої для обліку операцій зі змінами Відомості 5.1, слід виділити такі моменти, що потребують особливої уваги, а саме: інформація щодо джерела надходження запасів відсутня, проте вони можуть бути опосередковані рухом грошових коштів (придбані безпосередньо у постачальників) та без руху грошових коштів (за бартерними угодами як внесок до статутного капіталу тощо) [2].

Отже, використовуючи тільки рекомендовані облікові реєстри (без додаткової інформації), заповнити Звіт про рух грошових коштів досить складно. У зарубіжній практиці, як правило, уже встановлено форму бухгалтерського обліку, в окремих випадках використовують рекомендовані форми обліку з урахуванням власних господарських потреб.

Поряд з цим, особливої уваги заслуговує дисгармонізація фінансового та податкового обліків. Насамперед, це стосується визнання запасів активами.

За П(с)БО 9 "Запаси" запаси можуть бути списані з балансу підприємства на видатки за умови, що від їх використання не очікується отримання економічних вигід. Однак у податковому обліку вартість списаних запасів зменшуватиме валові витрати звітного періоду, що суперечить економічній сутності операцій зі списання запасів [3].

До напрямів удосконалення обліку та відображення у звітності запасів виробничих підприємств відносять уніфікацію вимог фінансового та податкового обліку, оскільки, як було вищезазначено, окремі вимоги податкового законодавства спотворюють економічний зміст деяких господарських операцій.

Під час розрахунку приросту/убутку балансової вартості виробничих запасів за звітний період зазначені оборотні активи (за умови, що протягом кварталу вони не були передані в експлуатацію) зменшать суму валових витрат. Разом з тим у податковому обліку не передбачено механізму визначення вартості, за якою безоплатно отримані запаси відображаються в податковому обліку. У цьому разі пропонується враховувати вартість, за якою безоплатно отримані запаси відображаються у фінансовому обліку підприємства-отримувача. За П(с)БО 9 такою вартістю буде справедлива вартість [4].

Проблемні питання існують і при безоплатній передачі запасів. Зокрема, у підприємства, яке здійснює такі операції, відповідно до вимог податкового законодавства утворюються валові доходи як від продажу, що суперечить економічному змісту операції. Ураховуючи те, що під час продажу до складу валового доходу включається виручка від реалізації, яка при їх безоплатній передачі дорівнює нулю, фактично від зазначених операцій підприємство матиме тільки валові витрати у вигляді балансової вартості переданих активів. Таке тлумачення не збігається з фіскальним підходом контролюючих органів.

Дослідниками з питання розбіжностей фінансового та податкового обліків, для кращого розуміння впливу було згруповано основні відмінності між вимогами зазначених обліків:

у фінансовому обліку відображаються всі оборотні активи (запаси), а в податковому – тільки ті, що з позиції податкового обліку беруть участь у господарській діяльності;

облік приросту/убутку балансової вартості виробничих запасів ведеться тільки щодо тих запасів, витрати на придбання яких входять до складу валових витрат згідно з Законом про оподаткування прибутку підприємства, тобто пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва та продажем продукції.

Отже, підсумовуючи все вищесказане, можна зробити такі висновки. На виробничі запаси, валові витрати на придбання яких відсутні, дія п. 5.9 закону про податок на прибуток не поширюється. До них належать такі виробничі запаси:



- 1) одержані як внесок до статутного фонду;
- 2) одержані на безоплатній основі;
- 3) надлишки, які були виявлені та оприбутковані в результаті інвентаризації [5].

На думку автора, з метою вдосконалення взаємодії облікової системи з податковим законодавством необхідно створити систему, яка б забезпечила використання даних бухгалтерського обліку для обчислення бази оподаткування.

Для цього необхідно розмежувати правила обліку і норми податкового законодавства, сформулювати певні відмінності і, відповідно, надавати коректний фінансовий результат, який не спотворював би інформацію через податкові вимоги.

---

**Література:** 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 року № 571/4044 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua). 2. Сікора І. Проблемні аспекти гармонізації бухгалтерського обліку оборотних активів до вимог міжнародного стандарту / І. Сікора // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 36–43. 3. Бакун Ю. Окремі проблеми організації обліку запасів / Ю. Бакун // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2–3. – С. 29–32. 4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 672 с. 5. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР, у редакції від 22.05.97 р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

---

**Струп А. С.**

УДК 657.471.12

## ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

*Анотація Узагальнено та конкретизовано економічний зміст категорії "оплата праці", її головні ознаки та підходи до класифікації в системі обліку та аналізу розрахунків з оплати праці.*

*Аннотация. Обобщено и конкретизировано экономическое содержание категории "оплата труда", ее главные признаки и подходы к классификации в системе учета и анализа расчетов по оплате труда.*

*Annotation. The economic content of the category "salary", its main features and approaches to classification in the accounting system and analysis of wages settlement are generalized and specified.*

*Ключові слова: оплата праці, мотивація, соціальні аспекти, облік, аналіз.*

Процес виробництва та реалізації продукції в кожній країні та галузі залежить від ряду факторів, головними з яких є кадри, труд і оплата праці. Використання трудових ресурсів пов'язано зі зміною показника продуктивності праці, на зростання якого впливає система оплати праці, тому що виступає стимулюючим фактором для підвищення кваліфікації робітників, технічного рівня виробництва [1].

Необхідність та актуальність цього питання підкреслюють такі автори, як Н. В. Шульга, Т. Г. Мельник, А. В. Кроленко, О. І. Матійчук, Г. В. Середа. У той же час аналіз вітчизняних та закордонних наукових, навчальних та періодичних видань показує, що на сьогоднішній день поки ще недостатньо приділяється уваги як у науковому, так і у практичному аспектах питанням, що стосуються теоретичних підходів до обліку та аналізу розрахунків з оплати праці, тим більше в умовах кризи. Об'єктивна необхідність подальшого поглиблення досліджень у цьому напрямку пов'язана, насамперед, з уточненням поняття "оплата праці", вдосконаленням існуючих його класифікацій з метою подальшого розвитку теорії обліку та аналізу оплати праці.

Метою статті є узагальнення та подальший розвиток теоретичних підходів щодо розрахунків з оплати праці, а саме: вдосконалення системи обліку та аналізу оплати праці відповідно до сучасних умов господарювання, розробка пропозицій щодо вирішення даної проблеми на основі вивчення власного визначення оплати праці та науково обґрунтованої його класифікації.

Об'єктом дослідження є оплата праці.

Предметом дослідження – теоретичні підходи до обліку та аналізу розрахунків з оплати праці.

Методи, що використовуються при дослідженні даної проблеми: спостереження, системного аналізу, порівняння, конкретизації, логічного узагальнення [2].

Для поглибленого вивчення та аналізу питань щодо оплати праці необхідно розглянути підходи різних вчених щодо цього питання. Проаналізуємо наукові джерела, в яких приділялась увага системі обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці (табл. 1).

---

© Струп А. С., 2010

## Аналіз наукових джерел

Автор	Рік	Назва	Завдання
Шульга Наталя Віталіївна	2008	Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розкрити сутність обліково-аналітичної категорії "розрахунки з оплати праці" в умовах реформування національної системи оплати праці й бухгалтерського обліку та звітності;</li> <li>- узагальнити методи державного й договірної регулювання оплати праці на АТП України та обґрунтувати шляхи їх удосконалення з позицій обліку розрахунків з оплати праці</li> </ul>
Матійчук Ольга Іванівна	2008	Тарифікація і оплата праці в системі мотивації працівників сільськогосподарських підприємств	<ul style="list-style-type: none"> <li>- узагальнити теоретичні положення сутності оплати праці, тарифної системи і мотивації праці в ринкових умовах господарювання;</li> <li>- проаналізувати сучасні методи тарифікації праці, стан організації та рівень її оплати;</li> <li>- обґрунтувати основні напрями удосконалення організації оплати праці та підвищення її рівня на перспективу</li> </ul>
Середа Ганна Володимирівна	2007	Регулювання ринку праці України в контексті євроінтеграційних процесів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дослідити теоретичні основи регулювання національного та формування світового ринку праці;</li> <li>- визначити вплив міжнародної трудової міграції і транснаціоналізації виробництва на національні ринки праці;</li> <li>- розробити напрями удосконалення регулювання ринку праці України з урахуванням наслідків інтеграції держави до загальноєвропейського економічного простору</li> </ul>

Як показує аналіз, автори для дослідження зосереджують увагу переважно на нормативно-правовому полі, обліково-аналітичній сутності оплати праці, тарифікації оплати праці та мотивації працівників, вплив загальносвітових тенденцій обліку оплати праці на українські реалії [3].

Для подальшого поглиблення теоретичних досліджень у системі аналізу оплати праці необхідно приділити увагу самому визначенню "оплата праці" на базі ґрунтового аналізу вже існуючих наукових визначень цієї категорії (табл. 2).

Таблиця 2

## Наукові визначення оплати праці

№	Автор	Визначення	Коментар (+/-)	Бібліографія
1	Заболотна Н. Б.	Оплата праці (заробітна плата) – це винагорода у грошовій або натуральній формі, яка повинна бути виплачена роботодавцем найманому працівникові за виконану ним роботу	<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Стилість визначення, що надає загальне поняття про сутність оплати праці.</li> <li>- Поверхнєве тлумачення, що не надає додаткових відомостей про природу й особливості оплати праці</li> </ul>	Трудове право України : [підручник] / за ред. Н. Б. Болотіної, Г. І. Чанишевої. — 2-ге вид., стер. — К. : Т-во "Знання"; КОО, 2001. — 559 с.
2	Шульга Н. В.	Оплата праці – найсуперечливіша категорія в системі умов праці, оскільки саме в ній відбиваються різнобічні інтереси сторін суспільно-трудова відносин, усі їхні досягнення й прорахунки. Це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства і залежить, передусім, від продуктивності праці	<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Автор звертає увагу на розмаїття інтересів сторін, що зустрічаються при формуванні фонду оплати праці.</li> <li>- У визначенні звертається увага на залежність оплати праці від продуктивності праці, проте не відображено залежності від інших економічних явищ</li> </ul>	Шульга Н. В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів : [автореф. канд.] / Шульга Н. В. — К. : КНЕУ ім. Вадима Гетьмана", 2008. — 20 с.
3	Кроленко А. В.	Оплата праці, яка становить складне багатовимірне економічне явище, відображає взаємодію багатьох економічних процесів і є важливішим елементом суспільного відтворення та розвитку системи ринкових відносин. Оплата праці – категорія не тільки економічна, але й моральна, покликана забезпечити людині гідний рівень життя	<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Визначення вдало відображає роль та місце оплати праці як одного з провідних економічних інструментів</li> </ul>	Кроленко А. В. Оплата праці в умовах ринкової трансформації економіки: сутність, функції, напрями реформування : [автореф. канд. екон. наук : 08.01.01] / Кроленко А. В. — К., 2004. — 16 с.

Авторське визначення оплати праці сформовано на базі існуючих визначень з урахуванням останніх особливостей вітчизняної економіки, що стали наслідками кризових явищ (рис. 1):

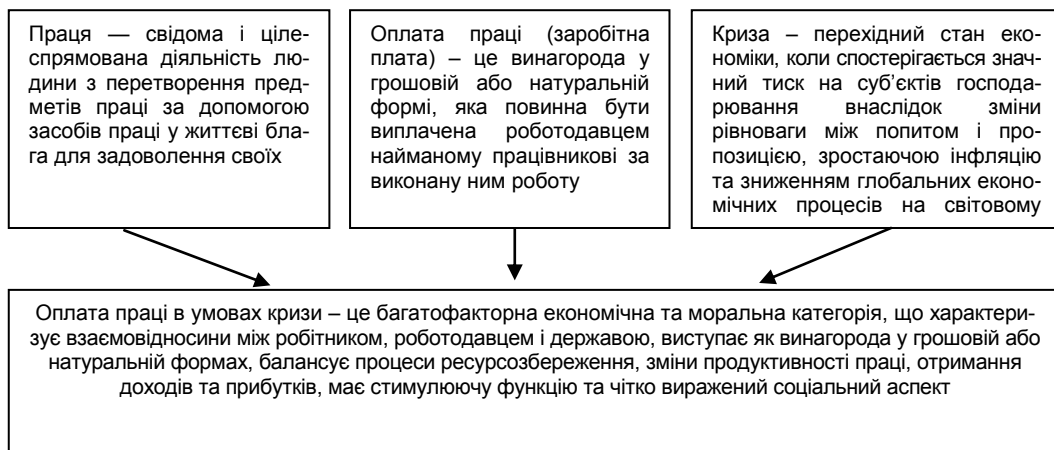


Рис. 1. Авторське визначення розрахунків з оплати праці

Наступним кроком вдосконалення теоретичних підходів до системи обліку та аналізу оплати праці є вивчення існуючих класифікацій оплати праці, аналіз яких показав, що всі вони мають як позитивні, так і негативні моменти. Так, одні з них мають певні неточності, інші вказують лише на окремі характеристики оплати праці. Для більшої наочності розробимо класифікацію, що буде враховувати всі позитивні моменти з вищеперелічених класифікацій та дасть змогу більш точно висвітлити існуючі сьогодні особливості обліку та аналізу оплати праці. Наведена класифікація відрізняється від існуючих конкретністю факторів, за якими вона побудована, стислістю, логічністю та зрозумілістю, що дає змогу оптимізувати обліково-аналітичні розрахунки з оплати праці (рис. 2).

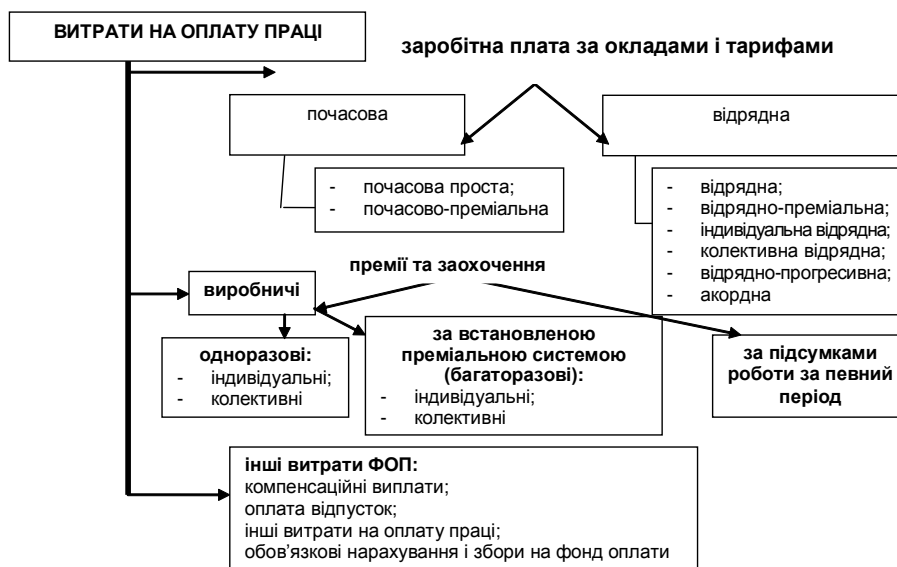


Рис. 2. Авторська класифікація оплати праці

Підводячи підсумок, необхідно зазначити, що авторське визначення "оплати праці" та розроблена класифікація дають змогу врахувати всі її складові у процесі обліку та аналізу. Розглянуті особливості оплати праці як економічної категорії дозволили акцентувати увагу на особливому значенні її соціальної складової під час економічної кризи.

Подальші дослідження повинні бути направлені на розробку показників для дослідження процесу формування та використання фонду оплати праці.

**Література:** 1. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська ; за ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинця. — 4-е вид., доп. і перероб. — Житомир : ПП "Рута", 2005. — 528 с. 2. Кроленко А. В. Оплата праці в умовах ринкової трансформації економіки: сутність, функції, напрямки реформування : [автореф. канд. екон. наук] / А. В. Кроленко. — К. : 2004. — 16 с. 3. Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. — Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/>.

## ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО СИСТЕМИ АНАЛІЗУ ТА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація.* Обґрунтовано необхідність якісного підходу до формування теорії управління виробничими запасами відповідно до сучасних умов господарювання. Проаналізовано існуючі підходи до сутності виробничих запасів, напрямків їх аналізу та управління; запропоновано власне їх визначення та конкретизовано фактори впливу на ефективність управління виробничими запасами.

*Аннотация.* Обосновано необходимость качественного подхода к формированию теории управления производственными запасами в соответствии с современными условиями хозяйствования. Проанализированы существующие подходы к сущности производственных запасов, направлений их анализа и управления; предложено собственно их определения и конкретизированы факторы влияния на эффективность управления производственными запасами.

*Annotation.* The necessity of good approach to the formation of the theory of production resources according to the current economic conditions is studied. The existing approaches to substance inventory, trends of its analysis and management are analyzed. The author's own definition of this concept is offered and the factors on the efficiency of production resources are concretized.

*Ключові слова:* виробничі запаси, ресурси, фактори, аналіз, управління.

У зв'язку з перехідним характером економіки України, політичною та фінансовою нестабільністю, що особливо загострюється в умовах кризи, виникає необхідність перегляду питань щодо аналізу та управління виробничими запасами з метою вироблення більш чіткого уявлення про сутність запасів, напрямків проведення аналізу та вдосконалення системи управління в умовах кризи.

Необхідність та актуальність цього питання підкреслюють такі автори, як П. С. Безруких [1], В. А. Коноплицький, С. Ф. Покропивний, В. Сонко [4], В. С. Лень та ін. У той же час аналіз вітчизняних та закордонних наукових, навчальних та періодичних видань показує, що на сьогоднішній момент поки ще недостатньо приділяється уваги як у науковому, так і у практичному аспектах питанням, що стосуються системи управління виробничими запасами, тим більше в умовах кризи.

Метою статті є узагальнення та подальший розвиток теоретичних положень щодо вдосконалення системи аналізу та управління виробничими запасами відповідно до сучасних умов господарювання та розробка пропозицій щодо вирішення даної проблеми на основі виведення власного визначення такого об'єкта аналізу та управління, як "виробничі запаси", конкретизації факторів впливу на ефективність їх управління. Об'єктом дослідження є процес управління виробничими запасами. Предметом дослідження – теоретичні підходи до системи аналізу та управління виробничими запасами підприємства в умовах економічної кризи.

Методи, що використовуються при дослідженні даної проблеми: спостереження, системного аналізу, порівняння, конкретизації, логічного узагальнення.

Актуальність теми дослідження можна довести, по-перше, аналізом дисертаційних робіт за напрямками, близькими до тематики статті (табл. 1).

Таблиця 1

**Аналіз дисертаційних досліджень стосовно аналізу та управління  
виробничими запасами підприємства**

Автор	Рік захисту	Тема дисертації	Мета дослідження
Бондарева І. О.	2003	Управління виробничими запасами на підприємстві	Розвиток теоретичних положень та удосконалення вітчизняних методик управління виробничими запасами
Киба Л. М.	2009	Управління виробничими запасами підприємств сфери видобування та транспортування природного газу	Аналіз підходів до класифікації виробничих запасів та систематизація їх класифікаційних ознак
Приймачок О. М.	2005	Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання (на прикладі підприємств хлібопекарської промисловості Київської області)	Розвиток теоретичних положень щодо економічної сутності виробничих запасів



Проаналізувавши роботи вищезазначених та інших авторів, можна зробити висновок, що в них немає чітко окресленої економічної сутності виробничих запасів та потребує вдосконалення система їх аналізу та управління.

Аналіз та систематизація існуючих визначень виробничих запасів показали, що більшість з них базується на характеристиці таких понять, як речові елементи, засоби виробництва, предмети праці, а сутність самих запасів втрачається (табл. 2).

Таблиця 2

**Аналіз визначення виробничих запасів відомими вітчизняними та закордонними вченими [1 – 4]**

Автор	Твердження	Коментар	Бібліографія
П. С. Безруких	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарському процесі	Дане визначення не повністю відображає сутність запасів, оскільки є занадто загальним	Безруких П. С. Бухгалтерский учет / Безруких П. С. — М. : Бухгалтерский учет, 2002. — 719 с. [1]
В. М. Бойко	Під виробничими запасами розуміють засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі	Не можна сказати, що засоби виробництва – це запаси, оскільки засоби поділяються на предмети праці і засоби праці	Бізнес : словниково-довідник / укл. В. Бойко та ін.]. — К. : Україна, 1995. — 157 с.
А. Б. Борисов	Виробничі запаси – сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця	Визначення не повністю розкриває сутність запасів, оскільки сукупність всіх матеріалів – поняття розширене	Большой экономический словарь [сост. А. Борисов и др.]. — М. : Книжный мир, 2004. — 895 с.
В. Сонко	Виробничі запаси – накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва	Дане визначення розглядається як матеріальні блага, вироблені невідомо для чого й кого, які навряд чи колись взагалі будуть використані за призначенням	Сонко В. Бухгалтерський облік : [навч. посібн. для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищ. навч. закл.] / В. Сонко. — Тернопіль : Астон, 2005. — 496 с.

На основі аналізу визначень об'єкта "виробничі запаси" вищезазначених вчених можна дійти висновку, що всі вони мають як позитивні, так і негативні моменти. Так, одні з них мають певні неточності, інші вказують лише на окремі характеристики запасів.

За результатами проведеного аналізу доцільним вважається авторське визначення виробничих запасів: виробничі запаси – це вироби, які придбані чи виготовлені самостійно, знаходяться на складі підприємства, повністю використовуються у процесі виробництва і споживаються протягом одного виробничого циклу, після чого повністю переносять свою вартість на кінцевий продукт.

Дане визначення має певні переваги, тому що вказує не тільки на джерела надходження запасів, що дає можливість легко їх оцінити, а й на період, протягом якого вони використовуються.

Для вдосконалення вже існуючої системи управління запасами [5] доцільно конкретизувати її структурні елементи, тобто скласти структурно-логічну схему цього процесу (рис. 1).

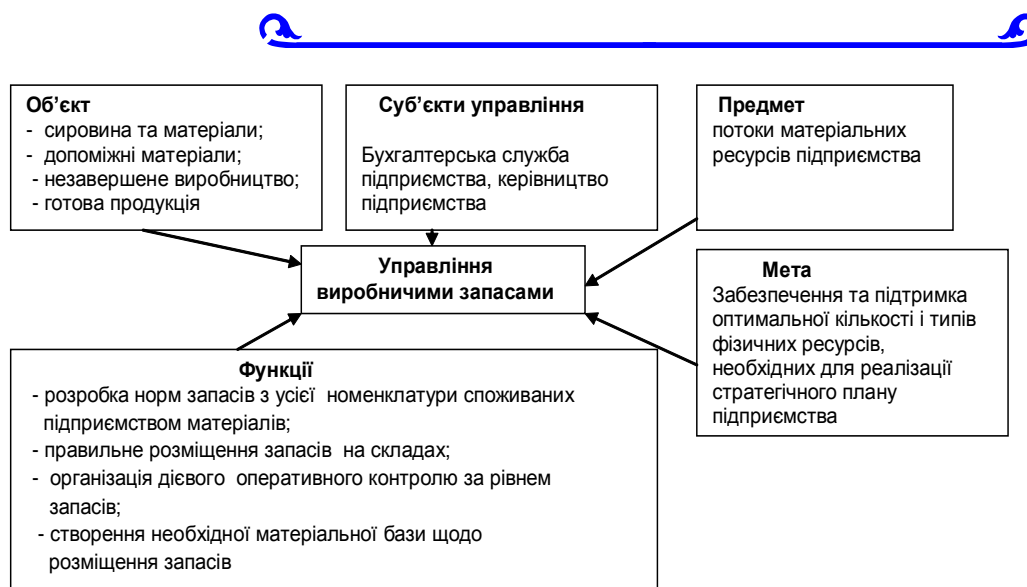


Рис. 1. Структурно-логічна схема системи управління виробничими запасами

Проаналізувавши існуючі підходи щодо сутності виробничих запасів, напрямків їх аналізу та управління, доцільно виділити фактори впливу на ефективність їх управління на підприємстві (рис. 2).

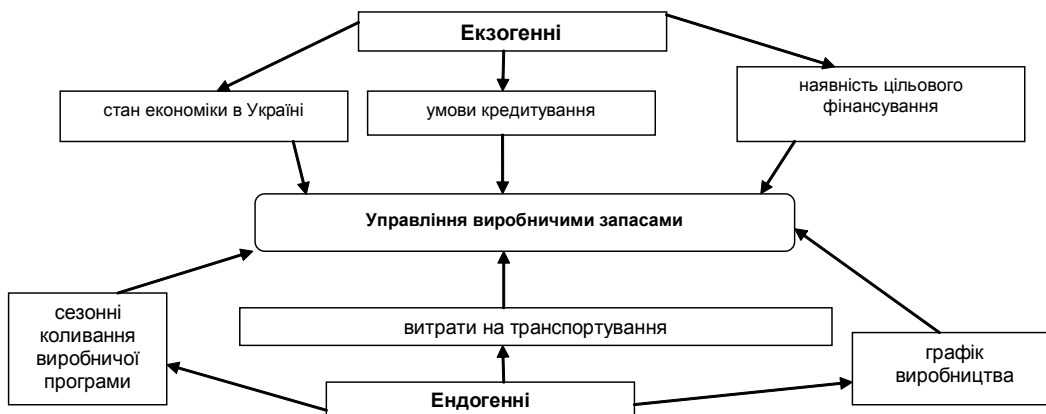


Рис. 2. Фактори впливу на ефективність управління виробничими запасами

За результатами дослідження необхідно зазначити, що сформульоване визначення виробничих запасів підприємства, запропоновані фактори впливу дадуть змогу для певного підприємства визначитись з ключовими напрямками його діяльності на майбутнє через науково обґрунтовану систему аналізу та управління виробничими запасами, що дасть змогу в кінцевому плані уникнути недоліків під час формування та використання запасів і поліпшити в цілому господарську діяльність підприємства.

Подальші дослідження необхідно присвятити конкретизації системи показників аналізу виробничих запасів та вдосконаленню методики їх оцінки.

**Література:** 1. Безруких П. С. Бухгалтерский учет / Безруких П. С. — М. : Бухгалтерский учет, 2002. — 719 с. 2. Бізнес : словник-довідник / [укл. В. Бойко та ін.]. — К. : Україна, 1995. — 157 с. 3. Большой экономический словарь [сост. А. Борисов и др.]. — М. : Книжный мир, 2004. — 895 с. 4. Сонко В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб. для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищ. навч. закл.] / В. Сонко. — Тернопіль : Астон, 2005. — 496 с. 5. Чаюн І. Ю. Управління матеріало-технічним забезпеченням підприємства : [навч. посібн.] / Чаюн І. Ю., Бондар І. Ю. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. — 111 с.

## ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ

*Анотація. Розглянуто значення інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень у сфері управління фінансами. Досліджено систему комплексного фінансового аналізу та контролю фінансово-господарської діяльності підприємства.*

*Аннотация. Рассмотрено значение информационного обеспечения для принятия управленческих решений в сфере управления финансами. Исследовано систему комплексного финансового анализа и контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятия.*

*Annotation. The importance of information in taking management decisions in financial management is considered. The system of integrated financial analysis and control of financial and business enterprises is studied.*

*Ключові слова: фінансовий аналіз, інформаційне забезпечення, бухгалтерська звітність, фінансовий менеджмент, контролінг.*

За останні роки в Україні відбувались і відбуваються глибокі економічні зміни, зумовлені процесами розбудови економіки. З появою значної кількості підприємств, заснованих на недержавних формах власності, докорінно змінено значення фінансового аналізу та контролю. Інформаційною основою фінансового аналізу та контролю є бухгалтерська звітність. Отже, одним з найважливіших факторів, котрі впливають на ефективність управлінських рішень, є інформаційне забезпечення. Хоча цінність інформації є загальновідомим фактом, як показує аналіз, на практиці цьому не приділяється достатньо уваги. Про це свідчить той факт, що більшість українських підприємств, які зазнали банкрутства в минулі роки, не мали збалансованої системи інформаційного забезпечення. Отже, інформаційне забезпечення прийняття фінансових рішень – дуже актуальне питання сьогодення і потребує подальшого розвитку, тому що на даному етапі не існує єдиної методики побудови системи інформаційного забезпечення, і навіть його тлумачення викликає дискусії. Проблемам інформаційного забезпечення управління підприємством присвячено ряд праць учених, насамперед: І. А. Бланка, С. П. Кулицького, О. В. Матвієнко, А. М. Поддєрьогіна, В. П. Савчука та ін.

Метою авторського дослідження було уточнити значення бухгалтерської звітності, як інформаційної основи фінансового аналізу та контролю, запропонувати напрями розвитку організації аналізу та контролю на підприємстві.

На сьогодні не існує єдиної думки не тільки щодо того, що становить інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень у сфері управління фінансами, а й щодо того, яким воно повинно бути. На думку багатьох вчених, інформаційне забезпечення прийняття рішень у сфері управління фінансами ототожнюється з інформаційним забезпеченням фінансового менеджменту, що використовується на самому підприємстві внутрішніми користувачами, адже прийняття фінансових рішень на підприємстві відбувається на основі фінансового менеджменту. Система інформаційного забезпечення фінансового менеджменту, на думку А. М. Поддєрьогіна, становить безперервний і цілеспрямований відбір відповідних інформаційних показників, які необхідні для здійснення аналізу, планування, фінансового контролю і підготовки ефективних управлінських рішень за всіма напрямками фінансової діяльності підприємства [1, с. 188]. Такої самої думки щодо інформаційного забезпечення додержується І. А. Бланк [1, с. 24]. На думку Г. Г. Кірейцева, інформаційне забезпечення процесу управління фінансами – це сукупність інформаційних ресурсів і способів їх організації, необхідних та придатних для реалізації аналітичних процедур, які забезпечують фінансовий бік діяльності підприємства [3, с. 118]. Він вважає, що інформаційне забезпечення складається із безпосередньо інформаційних ресурсів; інформаційної системи, де ці ресурси акумулюються та обробляються для подальших аналітичних процедур, завдяки яким вони перетворюються на інформацію, необхідну для прийняття фінансових рішень; а також інформаційно-аналітичної служби, що ототожнює людський фактор в остаточному прийнятті рішень.

У зв'язку з цим постає необхідність перебудови системи комплексного фінансового аналізу та контролю відповідно до його нової функціональної ролі. Ця необхідність зумовлена практичними потребами самих суб'єктів господарювання в ефективному управлінні своєю фінансово-господарською діяльністю, а також потребами партнерів та інвесторів у достовірній і об'єктивній інформації про фактичний фінансовий стан підприємства та його потенційні можливості.





Слід зазначити, що кожного користувача інформації цікавлять певні характеристики фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому розрізняють зовнішній та внутрішній аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств. Такий розподіл умовний, тому що внутрішній аналіз може розглядатися як продовження зовнішнього і навпаки. Особливостями зовнішнього аналізу є: різні цілі суб'єктів аналізу, орієнтація аналізу на зовнішню звітність, множинність суб'єктів аналізу, максимальна відкритість результатів аналізу. Особливостями управлінського (внутрішнього) аналізу є: орієнтація результатів аналізу на потреби керівництва підприємства, комплексність аналізу, вивчення всіх сторін діяльності підприємства, інтеграція обліку, аналізу, планування, максимальна конфіденційність результатів аналізу.

На думку авторів, необхідно розрізняти фінансовий та організаційно-управлінський аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств.

До фінансового аналізу відноситься: аналіз фінансових результатів; аналіз фінансового стану; аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності; комплексна аналітична оцінка фінансово-господарської діяльності підприємства; діагностика ризику банкрутства.

До управлінського аналізу: аналіз витрат обігових коштів на виробництво; аналіз реалізації продукції та маркетингової діяльності; аналіз ефективності використання ресурсів; аналіз стану і використання основних фондів, аналіз відтворення основного та оборотного капіталів.

На думку авторів, фінансовий аналіз є продовженням управлінського, тому, що в ринкових умовах об'єктивна оцінка та аналіз фінансово-господарського стану результуює виробничі та організаційно-управлінські зусилля суб'єктів господарювання. Адже жоден власник не повинен нехтувати потенційними можливостями збільшення прибутку фірми, які можна виявити тільки на підставі своєчасного аналізу.

Система інформаційного забезпечення та система планування і контролю не можуть бути побудовані незалежно одна від одної. Вони залежать за змістом, оскільки, наприклад, дані системи обліку використовуються у системі планування. Ці взаємозв'язки дозволяють виділити перше координаційне завдання контролінгу: змістовну та формальну побудову системи інформаційного забезпечення та системи планування і контролю.

Проведений аналіз показує, що контролінг – це ціла система своєчасного забезпечення менеджменту підприємства повною та достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, а також система взаємозв'язку управлінського впливу за допомогою різних інструментів на об'єкти управління з метою досягнення максимально ефективної діяльності. Від ефективності функціонування служби контролінгу значним чином залежить й ефективність діяльності підприємства в цілому.

Отже, контролінг може бути визначений як цілеспрямована система планування і контролю, що забезпечує інтеграцію, системну організацію та координацію фаз процесу управління, функціональних областей, організаційних одиниць і проектів підприємства.

Безумовно, контролінг може розглядатися як похідна теорій обліку та інформаційних систем, без яких він не буде існувати. Адже саме еволюція обліку (рушійною силою якої було зовнішнє середовище) разом з появою інформаційних систем сформували базу, що дозволяє не просто припускати про характеристики існуючої комплексної системи управління економічним суб'єктом, а змінювати її на практиці. Але ні теорія обліку, ні теорія інформаційних систем не дають відповіді на запитання щодо закономірності змін управлінських систем. Цим якраз і займається контролінг.

Підводячи підсумки, слід зазначити, що на вітчизняних підприємствах проблема побудови ефективної системи інформаційного забезпечення прийняття рішень у сфері управління фінансами на підприємствах є дуже актуальною. Оскільки не існує єдиної методики побудови системи інформаційного забезпечення, то підприємства вирішують його на власний розсуд, досить часто припускаючись помилок. Практика доводить, що велика кількість проблем, які надалі можуть призвести підприємство до банкрутства, полягає у незбалансованій системі інформаційного забезпечення.

Для того щоб система інформаційного забезпечення прийняття рішень у сфері управління фінансами була збалансованою та ефективною, необхідно, щоб на підприємстві вся система фінансового управління була реформована згідно з вимогами часу. Отже, побудову системи інформаційного забезпечення можна починати з такого: використовуючи власний досвід, враховуючи чинники, які впливають на процес визначення потреб в інформації, та використовуючи методи прогнозування, провести моніторинг інформаційних потреб; "навести лад" у фінансовому та управлінському обліку згідно із сучасними стандартами; ввести систему контролінгу, придбати програмне забезпечення або адаптувати вже функціонуюче на підприємстві згідно з інформаційними потребами.

- 
- Література:** 1. Поддєрьогін А. М. Фінансовий менеджмент / А. М. Поддєрьогін. – К., 2005. – 628 с. 2. Бланк І. А. Фінансовий менеджмент : учебний курс / І. А. Бланк. – К. : Ника-Центр, Ельга, 2001. – 528 с. 3. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент : навчальний посібник / Г. Г. Кірейцев. – Вид. 3-тє, перероб. і доп. – К. : Центр навч. літератури, 2004. – 531 с. 4. Хомин П. Я. Внутрішня звітність у сільськогосподарських підприємствах та її облікове забезпечення: проблема узгодженості / П. Я. Хомин // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 45–51.

## ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація. Визначено основні інформаційні джерела контролю фінансового стану підприємства, а також типові помилки, які можуть бути виявлені під час перевірки цієї ділянки.*

*Аннотация. Определено основные информационные источники контроля финансового состояния предприятия, а также типичные ошибки, которые могут быть выявлены во время проверки этой области.*

*Annotation. The basic information sources for control of business financial conditions and typical mistakes which can be found under checking particular object are defined.*

*Ключові слова: джерела інформації, контроль, фінансова звітність, фінансовий стан підприємства.*

У сучасних умовах господарювання ускладнюються економічні та фінансові зв'язки, що у свою чергу, є причиною для зростання ролі інформаційного забезпечення контролю за фінансовим станом підприємства. Ця інформація відображається у фінансовій звітності підприємства, яка є головним джерелом для прийняття тих чи інших оптимальних управлінських рішень з боку зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Основні питання формування та аналізу даних фінансових звітів вивчає велике коло дослідників, серед яких є ті, що досліджують теоретичні засади цієї проблеми, і ті, які зацікавлені в дослідженнях практичних аспектів аналізу та контролю фінансово-господарської діяльності на базі фінансової звітності.

Питання формування і використання фінансових звітів в управлінні підприємством і контролі за його фінансовим станом досліджували такі вітчизняні вчені, як О. А. Білоус [1], Ф. Ф. Бутинець [2], Ю. А. Коваль [3], П. С. Тютюнник [4], Р. Л. Хом'як [5] та ін. Але не зважаючи на велику кількість публікацій та досліджень, ця тема залишається достатньо актуальною.

Метою роботи є вивчення інформаційного забезпечення контролю фінансового стану підприємства і визначення на цій основі проблемних питань.

У результаті проведених досліджень, можна зробити висновки про те, що під час контролю за фінансовим станом підприємства, ревізор повинен оцінити та визначити певний ряд показників, серед яких головними є: оцінка платоспроможності підприємства, визначення суми оборотного капіталу та його співвідношення з короткостроковими зобов'язаннями, вивчення структури джерел коштів, проведення розрахунку співвідношення дебіторської заборгованості і запасів, оцінка прибутковості підприємства, здійснення факторного аналізу рентабельності та визначення довготермінової платоспроможності. Саме вище перераховані дії контролера і є головними напрямками перевірки фінансового стану підприємства.

Для проведення кожного з напрямку такого виду фінансового контролю, як свідчить практика, ревізору необхідна певна база, яка надасть усю інформацію про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. На підприємстві такою базою є: баланс (форма 1), Звіт про фінансові результати (форма 2), Звіт про рух грошових коштів (форма 3), Звіт про власний капітал (форма 4), Примітки до фінансової звітності.

Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал. Цей документ слугує джерелом для такого напрямку контролю, як визначення платоспроможності, ліквідності та співвідношення оборотного капіталу з короткостроковими зобов'язаннями та інше.

Так, під час вивчення балансу, ревізор отримує інформацію про розмір фінансових інвестицій, які забезпечують надходження грошових коштів на підприємство у вигляді процентів, дивідендів та інших видів доходів, які в подальшому використовуються в новому грошовому обороті, і, в свою чергу, приносять нові види прибутків для суб'єкта господарської діяльності; розмір грошових коштів на рахунках банку, на базі чого аналізують платоспроможність підприємства, що, у свою чергу, свідчить про спроможність підприємства в майбутньому виконувати свої фінансові зобов'язання; розмір основних засобів та інших необоротних активів, які займають, як правило, найбільшу питому вагу у структурі необоротного капіталу підприємства і слугують основою для розрахунку таких важливих показників, як: коефіцієнт вибуття, коефіцієнт оновлення і зростання основних фондів, а також фондовіддачі, фондоємності та фондоозброєності, які надають можливість користувачеві оз-

найомитись з ефективністю використання на підприємстві засобів праці. Але треба зауважити, що при такому виді контролю слід звернути увагу на типові помилки, які згідно зі статистичними даними допускаються при вивченні балансу. Це проведення неправомірних бухгалтерських записів; заниження (завищення) оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань; необґрунтоване списання активів та зобов'язань; наявність прихованих нестач, крадіжок активів; необґрунтовані виправлення в облікових регістрах за минулі періоди [5].

Звіт про фінансові результати необхідний ревизору для проведення факторного аналізу рентабельності підприємства, оскільки саме цей документ надає користувачеві обізнаність у таких питаннях, як: розмір витрат на виготовлення та збут продукції, на управління процесом виготовлення та обслуговування; розмір інвестиційних витрат та доходів; прибутковість та збитковість суб'єкта господарювання від участі в капіталі асоційованих, дочірніх та спільних підприємств, від інших здійснених підприємством фінансових операцій; чистий прибуток або збиток, результат діяльності підприємства.

При здійсненні контролю за правильністю заповнення звіту про фінансові результати треба звернути увагу на такі проблемні питання, як: обсяги реалізації активів та правильність визнання на цій основі доходів та витрат звітного періоду, правильність класифікації та оцінки доходів, витрат і фінансових результатів у розрізі діяльності підприємства, правомірність відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат, порядок їх відображення у звіті та ін [6].

Наступним інформаційним документом для контролю фінансового стану підприємства є Звіт про рух грошових коштів. Цей документ надає можливість оцінити здатність підприємства генерувати майбутні грошові потоки, робити висновки щодо спроможності підприємства погашати свої зобов'язання [4]. Таким чином, Звіт про рух грошових коштів містить інформацію про спроможність підприємства нараховувати грошові потоки протягом року; причини розбіжностей, що виникли між даними фінансової звітності про прибуток (збиток) підприємства та фактичною наявністю грошових потоків; можливість підприємства розплатитися з боргами, тобто платоспроможність; прогнозні дані майбутніх грошових надходжень та їх витрачання. Виходячи з цього, головними проблемними питаннями контролю фінансового стану підприємства на базі вивчення даного документа є: оцінка правильності та доцільності класифікації грошових потоків у розрізі видів діяльності, оцінка правильності визначення чистого руху грошових потоків у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, аналіз руху грошових потоків за звітний період та правильне визначення на цій основі динаміки та тенденцій отримання грошових коштів у майбутньому [5].

Слід також зауважити, що всі інші складові фінансової звітності, а саме Звіт про власний капітал та Примітки до фінансової звітності не використовуються під час проведення контролю за фінансовим станом підприємства. Крім того, оскільки вся фінансова звітність складається на базі певних документів, то ревизор може під час контролю за фінансовим станом підприємства використовувати первинну документацію з обліку доходів і результатів діяльності та документи з аналітичними розрахунками.

У результаті дослідження, можна зробити висновок про те, що фінансова звітність виконує надзвичайно важливу роль, а контроль спрямований, перш за все, на підтвердження достовірності поданої користувачеві інформації, що допомагає йому у прийнятті важливих рішень. Але, у той же час, під час перевірки фінансового стану виникає ряд проблемних питань, правильне вирішення яких призводить до суттєвого зменшення ризиків, пов'язаних з прийняттям управлінських рішень з боку всіх контролюючих структур, підвищення довіри до підприємства з боку зовнішніх та внутрішніх користувачів та утвердження його позитивного іміджу, що в комплексі сприятиме успішному розвитку підприємства.

---

**Література:** 1. Білоус О. А. Особливості та шляхи вдосконалення контролю фінансової звітності підприємства про фінансові результати діяльності / О. А. Білоус // Фінансові ринки і цінні папери. – 2009. – № 6. – С. 28–32. 2. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець та ін. – 4-е вид. доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2002 – С. 291–325. 3. Коваль Ю. А. Методика складання звіту про рух грошових коштів, контроль та аналіз грошових потоків підприємства / Ю. А. Коваль // Фінансові ринки і цінні папери. – 2009. – № 6. – С. 19–25. 4. Тютюнник П. С. Фінансова звітність : навч. посібн. / П. С. Тютюнник, Ю. Д. Малярєвський. – Харків : ВД "ІНЖЕК" ; Торнадо, 2003. – С. 4–108. 5. Хом'як Р. Л. Організація та методика аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання / Р. Л. Хом'як // Вісник національного університету "Львівська політехніка". – 2008. – № 623. – С. 259–264. 6. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" від 05.03.2008 року № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджені наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>.

## АМОРТИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

*Анотація. Розглянуто особливості відображення в бухгалтерському обліку амортизації за безоплатно отриманими та дооціненими нематеріальними активами, шляхи контролю за правильністю її нарахування.*

*Аннотация. Рассмотрено особенности отображения в бухгалтерском учёте амортизации по бесплатно полученным и дооценённым нематериальными активами, пути контроля за правильностью её начисления.*

*Annotation. The peculiarities of the amortization of free of charge and estimation intangible assets in accounting are suggested, the ways of controlling the correctness of amortization charges are considered.*

*Ключові слова: нематеріальні активи, амортизація, первісна вартість, знос, дооцінка, переоцінка, витрати.*

Нематеріальні активи – новий об'єкт обліку після переходу до ринкової економіки. До недавнього часу нематеріальні активи в обліку взагалі не визнавалися та не обліковувалися. Вперше термін "нематеріальні активи" в бухгалтерському обліку з'явився у 1988 році. Офіційно цей термін закріпився з прийняттям постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження положення про організацію бухгалтерського обліку в Україні" від 3 квітня 1993 року № 250.

У сучасній економічній літературі амортизації нематеріальних активів приділяється невелика увага. Питання обліку нематеріальних активів та відображення їх амортизації і переоцінки розглядали і досліджували такі вчені, як А. Л. Городянська, М. В. Кужельний, Н. М. Ткаченко, В. В. Хом'як, В. Г. Линник, В. Ластовецький, С. Хома [1], Л. Шевченко [2] та ін.

Окрім висвітлення в економічній літературі питання переоцінки нематеріальних активів та нарахування амортизації за переоціненими нематеріальними активами зверталася увага Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності та інших державних органів [3; 4].

Завданням дослідження є узагальнення останніх публікацій в економічній літературі, листів Державної податкової адміністрації, Міністерства фінансів України та з'ясування відображення в обліку амортизації за безоплатно отриманими, дооціненими нематеріальними активами, операцій з реалізації згаданих вище активів.

Нематеріальні активи на сьогоднішній день є майже на кожному підприємстві, незважаючи на те, що до недавнього часу в літературі цей термін не зустрічався. Бухгалтерський облік нематеріальних активів регулюється П(с)БО 8 "Нематеріальні активи" [5], тому з його запровадженням розпочався новий етап у розробці методології обліку цих активів. Порядок відображення надходження нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, на яких умовах вони придбані. Надходити нематеріальні активи до підприємства можуть у результаті придбання за грошові кошти, створення, обміну на активи та отримання як внеску до статутного капіталу. Нарухування амортизації за такими нематеріальними активами здійснюють відповідно до пункту 29 стандарту 8 "Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів".

Нематеріальні активи також можуть надходити на підприємство на безоплатній основі, суму справедливої вартості в обліку буде відображено на кредиті субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи".

Наруховуючи амортизацію за такими нематеріальними активами, логічно кредитувати 424 субрахунок. Залишкова вартість нематеріального активу на суму амортизації зменшується, тому зменшується сума додаткового капіталу. Відповідно суму нарахованої амортизації підприємство відобразить як збільшення витрат і накопиченої амортизації, зменшення додаткового капіталу, та, на думку авторів визнанням доходу в сумі нарахованої амортизації, про що в стандарті не сказано. Абсолютно логічний висновок, нарахування амортизації за безоплатно отриманими нематеріальними активами, які використовуються у виробництві, матиме вигляд:

Д-т 23 "Виробництво";  
 К-т 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів";  
 Додатковий запис  
 Д-т 424 "Безоплатно одержані необоротні активи";  
 К-т 745 "Дохід від безоплатно отриманих активів".

Відповідно до пункту 19 П(с)БО 8 "Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку)". У тому випадку, якщо безоплатно отриманий нематеріальний актив зарахований до групи, активи якої раніше переоцінювалися і його справедлива вартість змінилася він підлягає переоцінці. Сума дооцінки буде відображена на субрахунку 423 "Дооцінка активів". При нарахуванні амортизації відповідно до питомої ваги необхідно прямо пропорційно зменшувати сальдо на двох субрахунках 424 та 423, тобто їх дебетувати.

Підприємством на безоплатній основі отримано нематеріальний актив, справедлива вартість якого становить 15 000 гривень. У кінці року справедлива вартість нематеріального активу визначена в сумі 14 400 гривень. Нарахування амортизації здійснювали за прямолінійним методом протягом 5 років. Після першого року експлуатації залишкова вартість нематеріального активу  $15\ 000 - 3\ 000 = 12\ 000$  гривень, отже вона не дорівнює справедливій вартості, тому актив підлягає переоцінці.

Коефіцієнт переоцінки становить  $14\ 400 / 12\ 000 = 1,2$ .

Переоцінена первісна вартість 18 000 гривень, сума зносу 3 600 гривень.

Сума дооцінки первісної вартості  $18\ 000 - 15\ 000 = 3\ 000$  гривень.

Сума дооцінки зносу  $3\ 600 - 3\ 000 = 600$  гривень. Питома вага дооцінки у переоціненій вартості становить  $3\ 000 / 18\ 000 = 0,16667$ , тобто від суми нарахованої амортизації потрібно списувати на субрахунок 423 "Дооцінка активів",  $3\ 600 \cdot 0,16667 = 600$  грн.

До проведення дооцінки нематеріального активу операції по субрахунках 423 "Дооцінка активів" та 441 "Прибуток нерозподілений" були відсутні (таблиця).

Таблиця

#### Аналіз оборотів за рахунками при нарахуванні амортизації дооцінених активів

Операції	12 "Нематеріальні активи"		133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"		23 "Виробництво"		423 "Дооцінка активів"		424 "Безоплатно одержані необоротні активи"		441 "Прибуток нерозподілений"		745 "Дохід від безоплатно отриманих активів"	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1. Отримано нематеріальні активи на безоплатній основі, грн	15 000									15 000				
2. Нараховано амортизацію, грн за перший рік				3 000	3 000				3 000					3 000
3. Дооцінка активів	3 000			600			600	3 000						
4. Нараховано амортизацію, грн за другий рік				3 600	3 600		600		3 000			600		3 000
за третій рік				3 600	3 600		600		3 000			600		3 000
за четвертий рік				3 600	3 600		600		3 000			600		3 000
за п'ятий рік				3 600	3 600		600		3 000			600		3 000
Усього оборотів	18 000			18 000	17 400		3 000	3 000	15 000	15 000		2 400		15 000

Після дооцінки активу його вартість збільшилася і відповідно зросла сума амортизації з 3 000 до 3 600 гривень. З таблиці видно, що суму збільшення первісної вартості віднесено на кредит субрахунку 423 "Дооцінка активів", тому збільшення суми амортизації на 600 гривень відносимо на дебет субрахунку 423 та кредит субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений". Таким чином, після дооцінки активу з'явилися обороти по 423 та 441 субрахунках, оскільки вони однакові, це свідчить про правильність розрахунків та виконаних записів у бухгалтерському обліку.

Як засвідчують результати дослідження для правильного відображення в обліку нарахованої амортизації потрібно вести окремі облік нематеріальних активів:

- отриманих за кошти, в результаті обміну, створених;
- отриманих на безоплатній основі;



в) дооцінених нематеріальних активів;  
г) визначати питому вагу суми дооцінки активу;  
д) контролювати за субрахунками 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" та 423 "Дооцінка активів" нарахування амортизаційних сум.

Використання цих рекомендацій на практиці забезпечить для підприємства контроль за правильністю нарахування амортизації нематеріальних активів, придбаних за різними джерелами, а також достовірне відображення в обліку та фінансовій звітності додаткового капіталу.

**Література:** 1. Хома С. Особливості обліку необоротних активів утримуваних для продажу / С. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20–24. 2. Шевченко Л. Дооцінка ОЗ з наступним їх продажем / Л. Шевченко // Баланс. – 2003. – № 41 від 7 жовтня 2003 року. 3. Лист ДПАУ від 24.09.2004 року №480/4/15-1110 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 4. Лист Міністерства фінансів України від 7 квітня 2004 р. № 31-04200-05/1010/5700 щодо відображення в бухгалтерському обліку доходів при нарахуванні амортизації та безоплатно одержаними активами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net). 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”, затверджене наказом МФУ від 18.10.99 р., № 242 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net).

**Черкасов О. О.**

УДК 005.511:005.642.3

## ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В ІННОВАЦІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*Анотація. Розкриваються і висвітлюються питання щодо обліку та аналізу витрат на інноваційні розробки підприємства. Подано рекомендації щодо більш ефективного ведення обліку витрат на інноваційну діяльність підприємства.*

*Аннотация. Раскрываются и освещаются вопросы учета и анализа расходов на инновационные разработки предприятия. Представлено рекомендации к более эффективному ведению учета расходов на инновационную деятельность предприятия.*

*Anotation. The question in relation to an account and analysis of charges on innovative developments of enterprise is exposed. The recommendations in relation to more effective conduct of account of charges on innovative activity of enterprise are given.*

*Ключові слова: облік, витрати, інноваційна діяльність, підприємство, продукція.*

В Україні все більше приділяється увага інноваційним розробкам. З настанням світової фінансової кризи найбільшого розповсюдження одержала торгівля інноваційним продуктом. Якщо взяти ситуацію із забезпеченням газу, то і тут інновації не залишаються без уваги. Початі розробки нових джерел тепла, які б могли замінити газові.

Для ефективного використання інноваційних механізмів українським підприємствам необхідно забезпечити розкриття відповідної інформації для ухвалення управлінських рішень. Це обумовлює необхідність побудови методики бухгалтерського обліку інноваційної діяльності.

У зв'язку з цим є необхідним розробити науково обґрунтовану систему обліку та аналізу витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності підприємств.

Метою статті є розкриття питання обліку інноваційної діяльності підприємства, а також обліку витрат зі створення інноваційної продукції.

Таким чином, інновації є одним з напрямів здійснення виробничо-технічних інвестицій на підприємствах. Тому створення облікової аналітичної моделі для інформаційного забезпечення інноваційної діяльності є актуальним і необхідним завданням у сучасних умовах розвитку економіки України. З упровадженням національних П(с)БО в Україні змінився порядок формування та використання коштів на фінансування процесів створення, розробки і реалізації нової продукції.

Відповідно до Закону України "Про інноваційну діяльність" [1, с. 14; 15] розробка інноваційного продукту та інноваційної продукції здійснюється тільки на основі використання об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) у виробництві.

При цьому інноваційний продукт є результатом виконання інноваційного проекту і науково-дослідною або дослідно-конструкторською розробкою нової технології (у тому числі інформаційною)

© Черкасов О. О., 2010

або продукції з виготовленням експериментального зразка чи дослідницької партії.

Регулювання обліку інноваційних доходів і витрат здійснюється на основі П(с)БО 7 "Основні засоби", П(с)БО 8 "Нематеріальні активи", П(с)БО 15 "Доходи", П(с)БО 16 "Витрати", Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, Типового положення з планування, обліку і калькуляції собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт [2– 7].

Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості передбачено включення до складу загальновиробничих витрат некапітального характеру, пов'язаних з удосконаленням технологій і організацією виробництва, а саме: витрат некапітального характеру, пов'язаних з удосконаленням технологій і організацією виробництва, забезпеченням якостей продукції, підвищенням її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей у ході виробничого процесу.

Процес розробки нової продукції включає декілька етапів, найбільш характерними з яких є такі: 1) проектування та конструювання нового виробу; 2) розробка і складання конструкторської документації; 3) виготовлення дослідного зразка; 4) випробування нового виробу; 5) корегування конструкторської документації і передача її у виробництво для виготовлення пробної партії; 6) безпосередньо її виготовлення; 7) серійний випуск.

Відповідно до зазначених етапів здійснюється бухгалтерський облік витрат. Це особливо актуально для витрат з робіт першого етапу (проектування та конструювання нового виробу, розробка і складання конструкторської документації та передача її у виробництво для виготовлення пробної партії), які ведуться, як правило, конструкторсько-технологічним бюро підприємства (КТБ).

Практика обліку витрат, що складалася, на розробку нової продукції дає можливість відокремити ці витрати і визначити їх загальну суму. Усі витрати групуються в картках аналітичного обліку, які відкриваються на кожну розробку і ведуться в розрізі статей скороченої номенклатури.

На субрахунок 941 "Витрати на дослідження і розробки" слід відносити тільки такі витрати на дослідження і розробки підприємства, які не відповідають критеріям визнання їх нематеріальними активами.

Облік на етапах виготовлення дослідного зразка і його випробування рекомендується вести на субрахунок "Допоміжне виробництво" рахунку 23, оскільки їх виконання здійснюється вже не силами КТБ, а цехами-виробниками нестандартного устаткування. Для цього на підставі кошторису, складеного плановим відділом, відкривається замовлення, закриття якого проводиться на підставі здавальних відомостей або накладних про передачу устаткування, або дослідницького зразка з виробничого цеху на склад КТБ за цеховою собівартістю.

Вартість дослідного зразка включається у вартість серійного виробу шляхом нарахування зносу і відображується за статтею калькуляції "Відшкодування зносу спецоснащення і спецінструменту" у розмірі 50 % при передачі у виробництво дослідного зразка і 50 % що залишилися після закінчення двох років з моменту виробництва.

Облік витрат за етапом "Виготовлення пробної партії" ведеться на субрахунок "Основне виробництво" рахунку 23. Для цього відкривається разове замовлення, термін виконання якого не перевищує один рік. Йому привласнюється відповідний шифр, який проставляється на всіх документах зі списання матеріальних і трудових витрат. Ця продукція має закінчений цикл виробництва і може бути реалізована покупцеві також як її серійний аналог. Тому її випуск оформляється здавальною накладною на склад готової продукції. Облік витрат цього етапу ведеться на картках аналітичного обліку в розрізі повної номенклатури статей витрат. Фактична собівартість виробів розраховується на підставі нормативної вартості з урахуванням змін норм і відхилень від них.

Положення про відображення витрат, пов'язаних з освоєнням нових виробництв і агрегатів, розкриваються також і в Інструкції із застосування Плана рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8].

Таким чином, витрати на створення інноваційного продукту можуть відображувати в бухгалтерському обліку за такими напрямками:

1. Витрати, пов'язані з науковими дослідженнями і науково-технічною розробкою інноваційної продукції, не призначеної для серійного або масового виробництва, повністю відносяться на витрати виробництва.

2. Витрати на наукові дослідження зі створення інноваційної продукції для серійного або масового виробництва відносяться на інші витрати операційної діяльності в періоді їх здійснення.

3. Витрати на науково-технічні розробки, якщо підприємство ідентифікує їх як ОПІВ у складі нематеріальних активів, відносяться на первинну вартість цих нематеріальних активів.

4. Витрати на розробки у випадку, якщо підприємство не ідентифікує або ідентифікує ОПІВ не з самого початку їх проведення, відносяться до поточних витрат як витрати на дослідження без визнання їх в майбутньому нематеріальними активами.

При створенні ОПІВ у результаті використання практичного досвіду працівникам підприємства, які не займаються дослідженнями, тобто не науковцями, надаються приміщення з необхідним обладнанням. Витрати на створення таких об'єктів і витрати на розробку проектно-конструкторської, технологічної документації і дослідницького зразка для випуску інноваційної продукції не можуть бути віднесені на виробничу вартість за статтею "Витрати на винахідництво і раціоналізацію".



Згідно з положеннями П(с)БО такі витрати розподіляються на капітальні витрати із відображення ОПІВ у складі нематеріальних активів і на витрати дослідження та розробки в тому ж порядку, як і для ОПІВ, створених у результаті розробки науковцями.

Як висновок треба зазначити, що при дослідженні інноваційної діяльності необхідно зважати на специфіку діяльності підприємства, що здійснює створення, розробку та реалізацію інноваційної продукції, вимоги законодавства з визнаннями інноваційних продуктів і особливості регуляції облікових записів для відображення інноваційних витрат, їх впливу на доходи і фінансовий результат підприємства.

Особливості обліку витрат на розробку та освоєння у виробництві інноваційної продукції залежить від типів виробництва (індивідуальне, серійне, масове), а також моменту здійснення ідентифікації ОПІВ у складі необоротного активу з чітким визначенням як суми понесених витрат, так і можливості отримання майбутніх економічних вигід від використання інноваційного продукту (інноваційної продукції).

Усі витрати зі створення інноваційної продукції можна поділити на:

- витрати поточного характеру на дослідження нових інженерних розробок;
- витрати поточного характеру на розробки інноваційного продукту з виділенням витрат капітального характеру у процесі ідентифікації ОПІВ у складі нематеріальних активів;
- витрати капітального характеру на придбання нових технологій без врахування вартості виробів, зразків, машин тощо, які придбані в комплекті з документами;
- витрати капітального характеру на набуття нового (вдосконаленого) і традиційного вигляду техніки, машин, устаткування, установок, інших видів основних засобів, а також витрати, пов'язані з їх введенням в експлуатацію;
- витрати на виробничі проектно-конструкторські роботи, пов'язані з технологічним оснащенням: матеріалів напівфабрикатів, інструментів і т. д.;
- витрати поточного характеру на освоєння нового виробництва, цехів і агрегатів (пускові витрати), які не враховані у складі капітальних витрат;
- витрати поточного характеру з упровадження на ринку інноваційних видів продукції та інші витрати технологічного характеру.

---

**Література:** 1. Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04.07.2002 р. № 40-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua). 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua). 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Нематеріальні активи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 87, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua). 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доходи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua). 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua). 6. Типове положення з планування, обліку і калькуляції собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, затверджене ухвалою КМУ від 20.07.1996 р. № 830 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua). 7. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).



# Довідка про авторів

Uāōāāēī ā T. ? – ī ā=āēūī ēē Eī ī ōōī ēūī ī -ōāāēī ēī āī ōī ōāāēī ī ŷ  
ā Ōāōēānūēē ē ī āēānō

ī ēēī ēāī ēī T. N. – nōōāāī ō Ōī Āō

Çāēāī ā P. T. – nōōāāī ō Ōī Āō

Āōōūēī āā P. N. – nōōāāī ō Ōī Āō

Āī āēī ā P. P. – nōōāāī ō Ōī Āō

Bēēī āī ēī T. A. – nōōāāī ō Ōī Āō

Nēī pāī ā T. Ā. – āēēēāāā= Ōī Āō

ī ī ēyēī āā ? T. – nōōāāī ō Ōī Āō

ī ēēī ēāōī ēī E. ? – nōōāāī ō Ōī Āō

Āōāāāī ēē T. T. – nōōāāī ō Ōī Āō

Āī ēōā P. T. – āēēēāāā= Ōī Āō

Āāō=ēī ēī ā E. T. – nōōāāī ō Ōī Āō

Āēī ēī āēēūnūēā E. N. – nōōāāī ō Ōī Āō

×āōēī āā E. P. nōōāāī ō Ōī Āō

Āāōāī ī ē A. A. – nōōāāī ō Ōī Āō

Eī ī ēōī āā T. N. – nōōāāī ō Ōī Āō

Eī çā N. A. – nōōāāī ō Ōī Āō

Āī ēī ā Ā. E. – nōōāāī ō Ōī Āō

Āāī ŷēī P. Ā. – nōōāāī ō Ōī Āō

Āōōāī āōēī ā A. A. – nōōāāī ō Ōī Āō

ī ī æ=ēēū A. ? – nōōāāī ō Ōī Āō

ī āēūōāāā T. T. – nōōāāī ō Ōī Āō

Eāāī ŷī āā A. T. – nōōāāī ō ī āōīī ī āēūī ī ī ī āōāēōōāīēī ī ī āēāāāī īī Ōēōāīī ē

ñōīī ?ī ā T. P. – nōōāāī ō Ōī Āō

Çāāī ?ī ōī ānūēā T. P. – nōōāāī ō Ōī Āō

Eī ōēyō T. Ā. – nōōāāī ō Ōī Āō

Eēōē=āī ēī ? Ā. – nōōāāī ō Ōī Āō

Ōōāāī ēī A. T. – nōōāāī ō Ōī Āō

ī ī ōāēēī T. T. – nōōāāī ō Ōī Āō

Bōōēī ? A. – nōōāāī ō Ōī Āō

×āēāēēī ā T. N. – nōōāāī ō Ōī Āō

Ōāōāī Ā. T. – nōōāāī ō Ōī Āō



Ðáiríà Á. Á. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Αερέε Ν. Á. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Øaðáirí àá Í. Þ. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Άίτί àέέ ? Í. – àñí'ðáí ò Èε;áñúεί áī í àò'í í àεúí í áī àéí í í ï ï:í í áī  
 óí'ááðñεòáòó ðí. Á. Á. Ááóüí áí à  
 ×áðááí ε:áí εί Ò. Í. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Çáí ýóí à Ε. Á. – àñí'ðáí ò ÓÍ ÁÓ  
 Ðaðóñíí à Ε. Í. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Εί æóøεί Í. Á. – àñí'ðáí ò ÓÍ ÁÓ  
 Εáí εóí τ áá Í. Þ. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Άçþάά Á. Í. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Αάέάέýì τ áá Á. Ε. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Εáí óñóýí Í. Ν. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Εέþ:εί ? Ν. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Εί áεá Ν. Á. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Í òí ñóí áá Í. Í. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Νί ε:εá Á. Í. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Άáñεε'øεί Ν. ? – ñóóááí ò Óaðε'áñúεί áī í àò'í í àεúí í áī ááðáðí τ áī  
 óí'ááðñεòáòó ðí. Á. Á. Áí εó:à°άá  
 Νεí εóý Í. Ν. – ñóóááí ò Óaðε'áñúεί áī í àò'í í àεúí í áī ááðáðí τ áī  
 óí'ááðñεòáòó ðí. Á. Á. Áí εó:à°άá  
 Άί εóáó <sup>α</sup>. Ν. – ñóóááí ò Óaðε'áñúεί áī í àò'í í àεúí í áī ááðáðí τ áī  
 óí'ááðñεòáòó ðí. Á. Á. Áí εó:à°άá  
 ΆέóϚάí εί Á. Á. – àñí'ðáí ò Óaðε'áñúεί áī í àò'í í àεúí í áī ááðáðí τ áī  
 óí'ááðñεòáòó ðí. Á. Á. Áí εó:à°άá  
 Εάάάάεί áóü Í. Á. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Ðεάάέεί Í. Í. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Í ñεά Á. Ν. – ñóóááí ò ÓÍ ÁÓ  
 Νάðεε Í. Á. – ñóóááí ò Èε;áñúεί áī í àò'í í àεúí í áī  
 óí ðáí ááεúí í -áéí í í ï ï:í í áī óí'ááðñεòáòó  
 Νòðσί Á. Ν. – ñóóááí ò Óaðε'áñúεί áī ðí ñεòóóó ááí ε'áñúεί; ñí ðááε  
 Óí'ááðñεòáòó ááε'áñúεί; ñí ðááε Í ÁÓ  
 Þð:áí εί Á. Í. – ñóóááí ò Óaðε'áñúεί áī ðí ñεòóóó ááí ε'áñúεί; ñí ðááε  
 Óí'ááðñεòáòó ááε'áñúεί; ñí ðááε Í ÁÓ  
 Í 'òí í τ áá Ε. Í. – εáí á. áéí í. í áóε, áí óáí ò Άί'í òí í áòðí áñúεί áī  
 ááðæááí τ áī ááðáðí τ áī óí'ááðñεòáòó



**Ì àèñèì í àà Ñ. Æ.** – àñèñòáí ò Áí ÿ òí ÿ àòòí àñùèí àí àáðæàáí í àí  
 àáðàðí í àí òí ÿ àáðñèðòòó

**Ì àðà-àáñùèà Æ. Æ.** – ñòóááí ò Õí ÆÓ

**ªòí àè Ì. ?.** – èáí à. àèí í. í àóè, àí òáí ò ×áðí ÿàñùèí àí àáðæàáí í àí  
 ÿí ñòèðóóó áèí í ÿ ÿè òà òí ðàáèí í ÿ

**Àáñáí èí Ì. Æ.** – èáí à. àèí í. í àóè, àí òáí ò ×áðí ÿàñùèí àí àáðæàáí í àí  
 ÿí ñòèðóóó áèí í ÿ ÿè òà òí ðàáèí í ÿ

**×áðèáñí á Ì. Ì.** – éóðñàí ò Í àá-àèùí í -í àóèí àí àí ÿí ñòèðóóó

í ÿááí òí àèè Õàð³àð³à èðèì ÿí àèùí í ÿ ÿè³; Õàðè³àñùèí àí í àóí í àèùí í àí  
 òí ÿàáðñèðòòó áí òòð³çí³ ò ñí ðàá