

діяльності, визначені Міжнародною федерацією бухгалтерів, став одним з логічних кроків, синхронних з порядком виконання стратегічних завдань по переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Слід зауважити, що такий перехід є випереджуючим порівняно із впровадженням міжнародних підходів до регулювання обліку в національну практику.

Цей процес активізував роботу бухгалтерів та аудиторів України, надавши їм можливість працювати не лише в правовому полі нашої держави, але і з орієнтацією на закордонних замовників. Відтак зростання професійного рівня, у зв'язку з вивченням МСФЗ та МСА підтверджується престижними сертифікатами міжнародного зразка. Це, в свою чергу, додатково стимулює розвиток професійного аудиту в Україні.

4 Список використаних джерел

1. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів:

Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=v22_2230-03.

2. Зміни та доповнення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги (за період з 25 вересня 2003 р. по 29 жовтня 2003 р.): Рішення Аудиторської палати України від 30.10.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_1s/pg_ibwsoj.htm.

3. Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року: Рішення Аудиторської палати України від 30.11.2006 р. № 168/7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/290006317.doc>.

4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.И. Юрківська, СО. Куліков. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с.

УДК 657.631

Р.А. САГАЙДАК, к.е.н., доцент,

Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету

Державний фінансовий аудит в системі контролю діяльності підприємств

& Питання, які розглядаються:

- Розкрито місце фінансового контролю в системі економічного контролю.
- Показано проблемні аспекти і можливі шляхи вирішення проведення державного аудиту підприємницької діяльності.

Ключові слова: аудит, державний фінансовий аудит, контроль, перевірка, ревізія.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Раскрыто место финансового контроля в системе экономического контроля.
- Указано проблемные аспекты и возможные пути решения проведения государственного аудита предпринимательской деятельности.

Ключевые слова: аудит, государственный финансовый аудит, контроль, проверка, ревизия.

& Issues that are examined:

- The place of financial control in the economic checking system is exposed.
- Problem aspects and possible ways of decision of lead through of state audit of entrepreneurial activity are pointed.

Keywords: audit, state financial audit, control, verification, revision.

Постановка проблеми. Реформування економічних відносин в умовах ринку потребують не лише організаційних і практичних заходів економічного контролю, але й зумовлює необхідність визначення, вдосконалення правових та методичних аспектів формування системи фінансового контролю.

Контроль як функція управління підпорядкований розв'язанню завдань системи управління. Тому призначення контролю в широкому розумінні повинно відповідати цілям управління, які

визначаються економічними закономірностями розвитку суспільства.

Аналіз останніх публікацій. В науковій літературі найбільш розроблені питання фінансового контролю зустрічаються в працях М.Ф. Базяся, Ф.Ф. Бутинця, Н.С. Вітвицької, Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрого, І.Б. Стефанюка та інших учених.

Метою статті є вивчення проблеми й обґрунтування місця державного аудиту у системі фінансового контролю за діяльністю підприємств та

Контроль та аудит

аналіз причин недосконалості в нашій країні ефективної системи державного фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу. Економічний контроль є однією із функцій управління виробництвом і проявляється в тому, що не обмежується лише констатацією допущених відхилень від вимог управлінських рішень. Його дані використовують для підтримання динамічної рівноваги всієї системи управління, а також прийняття найбільш обґрунтованих управлінських рішень. Формально об'єктом економічного контролю є економічні показники діяльності підприємства, проте оскільки вони регламентують процес формування, розподілу, перерозподілу і використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, то фактично об'єктом економічного контролю виступає весь процес виробничо-фінансової діяльності. Саме цим і визначається роль економічного контролю в системі управління.

Формування нової системи господарювання в ринкових умовах, як показує досвід економічно розвинутих країн світу, потребує становлення нової системи державного регулювання економіки, провідне місце в якій займає державний фінансовий контроль.

Більшість вітчизняних науковців віддають перевагу, на наш погляд, передовій, прогресивній незалежній формі контролю – аудиту. Це важлива форма контролю, яка набуває широкого поширення разом із впровадженням приватної форми власності, збільшенням кількості недержавних підприємств. Однак в даний час держава проводить фінансову підтримку виробників через системи дотацій і субсидій, а тому виникає необхідність здійснення контролю за ефективним і цільовим використанням бюджетних коштів. На сучасному етапі відомчий контроль, який раніше виконував дані функції, за суттю, втратив свої важелі впливу, які проявлялися через призму перевірок за використанням коштів Державного бюджету, і його місце в системі спеціальних органів державного контролю, по суті, залишилося вакантним. Ці функції виконують органи Державної фінансової інспекції та Державного казначейства.

Стаття 2 Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" (із змінами та доповненнями) та Положення про державну фінансову інспекцію № 499/2011, затверджене Президентом України 22.04.2011 р. передбачає що Державна контрольно-ревізійна служба (тепер Державна фінансова інспекція), здійснює державний фінансовий контроль, який реалізується шляхом проведення інспектування у формі планових та позапланових ревізій, державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель.

Законом України "Про аудиторську діяльність" (із змінами та доповненнями) передбачено аудит як форму незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника. Однак, ми вважаємо, що деякі статті даного Закону суперечать одна одній. Так, ст. 1 даного Закону гласить, що "дія цього

Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю" [2]. Таким чином підтверджується право держави на здійснення державного фінансового аудиту. Стаття 3 "Аудиторська діяльність" Закону України "Про аудиторську діяльність" наголошує, що "аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарської діяльності на його проведення". Чи немає в цьому юридичного парадоксу? Адже, в першому випадку державні органи, (які є представниками держави) мають право на здійснення аудиторської діяльності в межах, передбачених іншими законами (мається на увазі Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" та Указу Президента України), а з іншого – аудиторська діяльність здійснюється незалежними аудиторами, аудиторськими фірмами.

Однак залишимо правові аспекти цієї проблеми на розгляд юристів, а подивимося на неї з точки зору економістів-контролерів. В даний час органи державного фінансового контролю в особі Державної фінансової інспекції згідно Закону "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" та Указу Президента України здійснюють фінансовий контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, бюджетних установках, використанням бюджетних коштів господарюючими суб'єктами у формі ревізій, тоді як аудит державних фінансів здійснюється, як правило, в бюджетних установках.

Не всі науковці та спеціалісти в галузі контролю однозначно позитивно відносяться до запровадження "державного аудиту" в практику діяльності органів державного фінансового контролю. Одні, акцентуючи увагу на недосконалості вітчизняного законодавства позитивно відносяться до його впровадження в сферу контролю [5, С. 182-185], інші – категорично критикують таку форму контролю як з боку юридичного забезпечення, так і з боку організації і методики його проведення [6, С. 57-61]. Так, Круш В.Д., наголошує, про "створення ефективної системи державного фінансового контролю шляхом прийняття відповідного закону, який має базуватися на чітко сформульованій та погодженій концепції" [5, С. 184]. При цьому аудит державних фінансів автор поділяє на фінансовий аудит (правильності й відповідності) та аудит адміністративної діяльності (або відповідності, ефективності, результативності). В цілому погоджуючись з думкою Круша В.Д., ми вважаємо за необхідне відзначити наявність проблем, які, на нашу думку, не розкриті автором.

По-перше – автор зазначає, що аудит державних фінансів здійснюється Рахунковою палатою України, яка контролює (за словами автора) використання бюджетних коштів міністерствами, облдержадміністраціями та Кабінетом Міністрів України, тобто ті об'єкти фінансового контролю, де сконцентровані значні суми витрачання бюджетних коштів. А який контролюючий орган буде

контролювати витрачання бюджетних коштів на місцях, адже представник Рахункової палати не перевірятиме витрачання бюджетних коштів суб'єктами господарювання в незначних розмірах (наприклад, 20-30 тис. грн.)? Ми вважаємо, що таку перевірку повинні здійснювати місцеві органи Держфінінспекції, або внутрішнього (відомчого) контролю.

Виходячи із цього, на нашу думку, в даному випадку не потрібно використовувати словосполучення "державний аудит", а більш доцільно використати термін "інспектування" (планову чи позапланову ревізію), адже у випадку порушень законодавства винні особи повинні понести певну відповідальність (адміністративну чи навіть кримінальну).

По-друге – згідно із законодавством основними формами державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит, перевірка державних закупівель та інспектування (ревізія, перевірка). Кожен випадок перевірки повинен оформлятися відповідним документом (актом, довідкою, звітом). Якщо в звіті державного аудитора визначені порушення, які тягнуть за собою відповідальність (адміністративну чи навіть кримінальну), тоді виникає запитання: чи даний звіт може служити підставою для притягнення винних до відповідальності? На нашу думку – ні. Таким документом може бути акт ревізії або довідка перевірки державного контролюючого органу. Отже, для чого оформляти одні й ті ж випадки порушень двома документами? Тим паче, коли мова йде про перевірку (державний аудит) використання бюджетних коштів не в бюджетних установах, а у виробничих підприємствах, які отримують бюджетні кошти згідно відповідних державних програм.

На нашу думку, заслуговують на увагу пропозиції Сухаревої Л.О. та Дмитренко І.М. щодо обґрунтованості і доцільності застосування терміну "державний аудит". Аналізуючи законодавство з даного питання вони зазначають що "незважаючи на значні зміни в системі фінансового контролю за часів незалежності, можна стверджувати, що і до теперішнього часу, на жаль, так і не опрацьовано єдиного розуміння системи фінансового контролю, не визначено принципи її побудови, єдині організаційні та методологічні засади фінансового контролю в Україні, відсутня єдина концепція існуючої системи фінансового контролю" [5, С. 57]. Розвиваючи думку про недосконалість і необґрунтованість введення поняття "державний аудит", автори пропонують замінити його поняттям "експертно-ревізійна діяльність", мотивуючи тим, що аудит – це "система взаємопов'язаних контрольних і експертних дій незалежних суб'єктів (аудиторів), здійснюваних на підставі договору з метою формування думки про доцільність і законність господарських операцій, достовірність і об'єктивність відображення їх в обліку та звітності суб'єктів господарювання", а контрольні дії Держфінінспекцій відбуваються у формі ревізій, а вже їх результати поряд з іншою статистичною та звітною інформацією є

інформаційною базою "для подальших експертних дій з оцінки ефективності використання бюджетних коштів та виконання державних програм" [5, С. 59].

Відзначаючи деякі спільні риси аудиту й експертно-ревізійної діяльності, Сухарева Л.О. та Дмитренко І.М. виокремлюють принципові відмінності, основними з яких є: ціль, задачі, суб'єкти, значна частина об'єктів, правова основа проведення та склад контрольної інформації. В основному погоджуючись із зазначеними пропозиціями, вважаємо за необхідне звернути увагу на такі моменти, які, на нашу думку, є дискусійними:

По-перше – в Законі "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" та Указі Президента України не передбачено виконання працівниками контрольно-ревізійних управлінь (в даний час Державної фінансової інспекції) експертної роботи.

По-друге – автори пропонують в склад контрольної інформації при експертно-ревізійній діяльності включити акт ревізії, довідку та експертний висновок. Законом України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" (п. 3. ст. 2) зазначається, що результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті. Для того, щоб впровадити пропозиції Сухаревої Л.О. та Дмитренко І.М. необхідно внести корективи в діюче законодавство, однак чи це реально і чи зніме дану проблему.

Ми підтримуємо думку Сухаревої Л.О. та Дмитренко І.М. щодо недосконалість впровадження в практику контролю поняття "державний аудит", однак вважаємо, що не потрібно вмінати у систему контролю експертно-ревізійну діяльність, оскільки, на нашу думку, це є дві форми контролю, які різняться між собою метою, організацією, завданнями, методами, принципами та технологією проведення.

Висновки. На нашу думку, в Законі України та "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" є трактування, що контроль здійснюється державною контрольно-ревізійною службою (Держфінінспекцією) через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. Ми вважаємо, що термін "інспектування" може вдало замінити поняття "державний фінансовий аудит" та "перевірка державних закупівель", оскільки і в першому і в другому випадках держава виступає в ролі інспектора за дотриманням умов, які вона передбачила в Законах, Постановах та інших нормативно-правових актах. Тому, з метою уніфікації форм контролю, зменшення обсягів контрольної інформації при перевірці дотримання законодавства щодо використання бюджетних коштів суб'єктами господарювання усіх форм власності, вважаємо за доцільне дискусійний, дещо суперечливий термін "державний фінансовий аудит" замінити терміном "інспектування", тим паче, що саме інспектування, як правило, проводиться ревизором Держфінінспекції, а це не викликає жодних сумнівів.

Реформування Державної контрольно-ревізійної служби на даний час ще не завершилося, однак, на

Контроль та аудит

нашу думку, необхідно на базі світового досвіду конкретизувати функції, принципи та організацію роботи органів державного контролю та аудиту, як двох основних видів економічного контролю за діяльністю в першу чергу суб'єктів господарювання в залежності від організаційно-правових форм діяльності та розмежувати сфери дії аудиторських компаній та органів державного фінансового контролю.

4 Список використаних джерел

1. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939 – XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

2. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125 – XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

3. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: Указ Президента України від 23.04. 2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

4. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрій. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

5. Круш Д.В. Теоретичні і практичні аспекти системи фінансового контролю та аудиту державних фінансів в Україні / Становлення та розвитку обліку, контролю і аналізу в Україні: тези доп. Міжнар. наук. конф. 16-17 берез. 2006 р. – К.: КНЕУ, 2006. – 496 с.

6. Сударева Л.О., Дмитренко І.М. Експертно-ревізійна діяльність як альтернатива "державного аудиту" / Л.О. Сударева, І.М. Дмитренко / Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні: Науковий збірник Спецвипуск 15 (частина 2): – Львів: Інтереко, 2005. – 7 С.57-61.

УДК 504:658.562

Л.А. САХНО, к.е.н., доцент,

кафедра обліку і аудиту,

Таврійський державний агротехнологічний університет

Д.М. ТРАЧОВА, к.е.н., доцент,

кафедра обліку і аудиту,

Таврійський державний агротехнологічний університет

Екологічний аудит в системі екоконтролінгу

& Питання, які розглядаються:

- Розкрито теоретичні і методичні основи формування екологічного аудиту у системі екоконтролінгу в управлінні аграрним підприємством.
- Зазначено, що екоаудит в АПК повинен стати ефективним засобом регулювання взаємовідносин виробництва з навколишнім середовищем.
- Обґрунтовано роль екологічного аудиту в системі екоконтролінгу.

Ключові слова: аудит, екологічний аудит, екоконтролінг, аграрні підприємства.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Раскрыты теоретические и методические основы формирования экологического аудита в системе экоконтролинга при управлении аграрным предприятием.
- Указано, что экоаудит в АПК должен быть эффективным средством регулирования взаимоотношений производства с окружающей средой.
- Обоснована роль экологического аудита в системе экоконтролинга.

Ключевые слова: аудит, экологический аудит, экоконтролинг, аграрные предприятия.

& Issues that are examined:

- Disclosed to the theoretical and methodological principles of forming an environmental audit of the management system ekokontrolinga agricultural enterprise.
- Indicated that ekoaudit in agriculture should be an effective means of regulating the relationship of production to the environment.
- Substantiates the role of environmental auditing system ekokontrolinga.

Keywords: audit, environmental audit, ekokontroling, agricultural enterprises.

Постановка проблеми. Екологічні проблеми, які безперервно виникають в нашому суспільстві, вимушують світову спільноту шукати шляхи їх

подолання. Екологізація виробництва неможлива без впровадження екологічного менеджменту на рівні основної ланки економіки – підприємства. При цьому