

---

*Західноукраїнський національний університет*

*Факультет фінансів та обліку*

*Кафедра фінансового контролю та аудиту*

---

*Електронний курс лекцій з дисципліни «Організація аудиту та фінансового контролю» для студентів галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спец.071 «Облік та оподаткування»*



*Підготувала: к. е. н., доцент С. І. САЧЕНКО*

---

## ***ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ***

---

- 1. Сутність фінансового контролю**
- 2. Типологія фінансового контролю**
- 3. Принципи, функції і завдання фінансового контролю**
- 4. Генезис фінансового контролю**

### **1. Сутність фінансового контролю**

За етимологією термін “контроль” має латинське походження. Контроль (від фр. controle) – перевірка або спостереження з метою перевірки. Французьке “controle”, у свою чергу, утворилось від латинського “contra” – префікс, що означає “протидію”, “протилежність” тому, що зазначено у другій частині слова. Інша частина слова “роль” (від латинського “role”) – ступінь впливу, значення, ступінь участі у чомусь, здійснення будь-якої дії. У цьому випадку у значенні слова “контроль”, окрім перевірки або нагляду з метою перевірки, впливає ще один зміст, що іноді не береться до уваги, – протидія чомусь небажаному.

Контроль зароджувався як суспільна потреба відстоювати інтереси цієї первісної форми при виникненні людського суспільства. Тому кожна зміна в розвитку суспільно-політичної формації відповідає адекватній зміні в контрольній діяльності, яка показує, що вона є явищем з яскраво вираженим історичним характером. В цілому контроль проявляється як фільтр майбутніх та сучасних соціально-економічних явищ та процесів. Як виключно людська діяльність призначення контролю – обмежити негативні явища та процеси, зберігши рівновагу в суспільстві, на окремих підприємствах. Все це свідчить про те, що контроль є одним з людських феноменів з яскраво вираженим соціальним характером.

Поняття контролю і контрольної діяльності є нетотожними. Адже контроль – це механізм, за допомогою якого суспільство забезпечує дотримання визначених обмежень, умов, порушення яких завдає шкоди функціонуванню системи і т.д. Контроль як специфічного роду діяльність має складну структуру і проявляється в різноманітних аспектах, що і обумовлює її різноманітні характеристики. В літературі, наприклад, досить

часто припускалось невиправдане поєднання принципів, методів контролю та форм контрольної діяльності.

Контроль має самостійне значення в системі форм здійснення державного керівництва суспільством, і лише в цьому плані його можна і необхідно розглядати як специфічну правову форму, яка має своє соціальне призначення і відповідні функції.

Контроль також розглядають у вузькому і широкому розумінні. У вузькому розумінні контроль пов'язують з будь-якою функцією управління, наприклад, плануванням, коли за допомогою контролю виявляють ті чи інші відхилення в плані. Під контролем розуміють також перевірку діяльності кого-небудь або чого-небудь. Більш широкий зміст в поняття "контроль в управлінні" вкладається при визначенні його як перевірки дотримання і виконання нормативно встановлених задач, планів і рішень.

Для з'ясування сутності фінансового контролю слід визначити, що це завжди вартісний контроль. Фінансовий контроль здійснюється лише там, де мають місце товарно-грошові відносини, де відбуваються формування, розподіл і використання фондів грошових коштів. Необхідність фінансового контролю випливає з основ існування фінансів і фінансових відносин. А це означає, що фінансовий контроль – це не штучний і не адміністративний захід, а прояв дії об'єктивних функцій фінансів, що робить цей важливий управлінський економікою повсякденно необхідним і результативним. Наявність фінансового контролю обумовлена тим фактом, що фінансам властива не лише розподільча, але і контрольна функція. В умовах товарно-грошових відносин і чинності закону вартості багато кількісних і якісних показників виробничої діяльності підприємств мають вартісну форму. Це, наприклад, товарна продукція, собівартість, фондівдача. Вартісні показники служать невід'ємним елементом системи планування. Разом з тим, як при складанні фінансових планів, так і при проведенні підсумків їхнього виконання необхідне проведення ретельного економічного аналізу роботи і наявності достовірної звітної інформації. І перша, і друга задачі вирішуються за допомогою фінансового контролю.

На відміну від інших видів контролю (екологічного, адміністративного, санітарно-епідеміологічного тощо), фінансовий контроль має місце у всіх сферах суспільного відтворення, супроводжує весь процес руху грошових фондів, є необхідним при оцінці фінансових результатів. Слід зауважити, що фінанси як економічна категорія реалізуються через фінансовий контроль, а фінансова система охоплює всі види грошових відносин на всіх рівнях економіки. Тому фінансовий контроль є багаторівневим та всебічним.

Сьогодні існує тенденція розширення меж фінансового контролю – за нефінансовою діяльністю підприємств. Наприклад, при аудиті – це важливі нефінансові показники –

виробництво продукції в натуральних одиницях, а при перевірках органами Державної аудиторської служби, наприклад, лікарень – це показники якості медичного обслуговування. Створювати для нефінансового контролю спеціальні структури є недоцільним. В перспективі переважатиме тенденція розширення фінансового контролю до інформаційного, в межах якого буде контролюватись вся істотна інформація (за виключенням конфіденційної), необхідна для прийняття рішень на різних рівнях народного господарства. Але основна роль в інформаційному контролі буде, вважаємо, належати фінансовому контролю.

Характерні особливості фінансового контролю, які можна виділити в результаті аналізу наведених визначень:

- 1) фінансовий контроль має місце у всіх сферах суспільного відтворення, супроводжує весь процес руху грошових потоків, необхідний при оцінці фінансових результатів;
- 2) фінансовий контроль завжди існує у вартісній формі;
- 3) фінансовий контроль є складовою частиною господарського контролю;
- 4) необхідність фінансового контролю впливає з основ існування фінансів і фінансових відносин;
- 5) фінансовий контроль – це прояв дії об'єктивних функцій фінансів, що робить цей важіль управління економікою повсякденно необхідним і результативним. Наявність фінансового контролю обумовлена тим фактом, що фінансам властива не лише розподільча, але і контрольна функція;
- б) існує тенденція розширення фінансового контролю до інформаційного.

Дослідження еволюції формування взаємопов'язаних термінів “контроль” і “фінансовий контроль” дає можливість виділити вісім основних концептуальних підходів: управлінський, соціальний, фінансовий, обліковий, юридичний, інституціональний, кібернетичний, системний (табл. 1).

Таблиця 1

**Концептуальні підходи до визначення понять “контроль” і “фінансовий контроль”**

№ з/п	Назва концептуального підходу	Сутність
1	Управлінський	Складова частина, елемент управління економічними об'єктами, одна з функцій управління
2	Соціальний	Соціальна функція, яка виникає в процесі усупільнення праці, та обумовлена характером виробництва та розподілу продуктів

3	Фінансовий	Результат практичного використання державою контрольної функції фінансів
4	Обліковий	Контрольна функція обліку
5	Юридичний	Перевірка дотримання законів і нормативних актів при здійсненні фінансових операцій юридичними та фізичними особами
6	Інституціональний	Система державних і суспільних інститутів
7	Кібернетичний	Форма зворотного зв'язку
8	Системний	Багатоаспектна міжгалузева система нагляду наділених контрольними функціями державних та суспільних органів фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій

Таким чином, однозначності в трактуванні фінансового контролю не існує. Це пов'язано з тим, що контроль досліджується в межах багатьох наук, зокрема в обліку, аналізі, плануванні, праві. До останнього часу проблеми контролю були об'єктом дослідження різних спеціалістів. Організація і методи документальних ревізій і перевірок були традиційним об'єктом дослідження спеціалістів в галузі обліку та фінансів. В останні роки з розвитком теорії управління підвищився інтерес до дослідження контролю як загальної функції управління і як важливого принципу управління.

## 2. Типологія фінансового контролю

Питання типології контролю завжди було дискусійним. Під типологією в науці про контроль розуміють розподіл видів контролю за певними ознаками, які притаманні одним видам та відсутні у інших.

За організаційними формами фінансовий контроль в Україні поділяють на:

- ✓ державний;
- ✓ муніципальний;
- ✓ незалежний (аудиторський) контроль;
- ✓ контроль власника.

Державний контроль здійснюють органи державної влади і управління. До таких органів відносять Міністерство фінансів України, Державну податкову службу України, Національний банк України, Міністерство праці та соціальної політики, інші.

Муніципальний контроль здійснюється відповідно до Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні”.

Незалежний контроль – це аудиторський контроль, який проводять аудитори на засадах самофінансування. Його мета полягає в тому, щоб перевірити достовірність

фінансової звітності, іншої інформації, якою користуються інвестори, акціонери, кредитори, інші.

Контроль власника поділяють на:

- ✓ внутрішньосистемний – здійснюють міністерства, відомства, державні комітети з ініціативи власника, тобто органу, якому підпорядковується дане підприємство та правах власника;
- ✓ внутрішньогосподарський – включає контрольні функції, які здійснюють керівники (власники) підприємств, організацій, установ. Цей контроль можуть проводити штатні ревізори, внутрішні аудиторів, працівники бухгалтерії.

У науковій літературі виділяють окремі види контролю за наступними класифікаційними ознаками:

- ✓ за сферами суспільно-господарського буття;
- ✓ за місцем здійснення контрольних дій;
- ✓ за часом здійснення контрольних дій;
- ✓ за методами здійснення контрольних дій;
- ✓ за охопленням об'єкта контрольними діями;
- ✓ за технологією здійснення контрольних дій.

Зазначені види контролю відображено на рисунках 1.2–1.7.



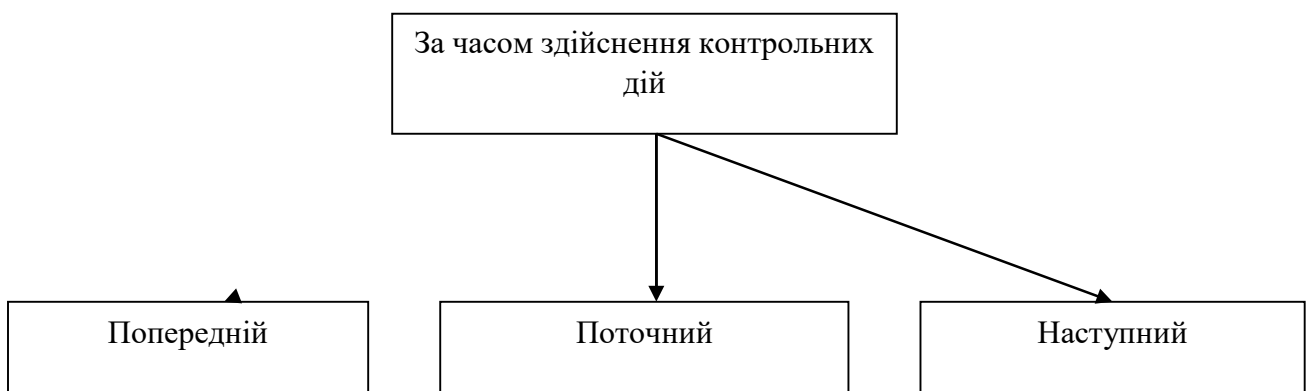
**Рис.1.** Класифікація контролю за сферами суспільно-господарського буття.



**Рис. 2.** Класифікація контролю за місцем здійснення контрольних дій.

**Інспектування на місцях** – це вид контролю, який передбачає виконання контрольних дій безпосередньо на підконтрольному об’єкті.

**Дистанційний** – це вид контролю, при якому суб’єкт контролює віддалений від нього об’єкт за допомогою інформації, яка передається у письмовій чи інших формах при сприянні засобів зв’язку.

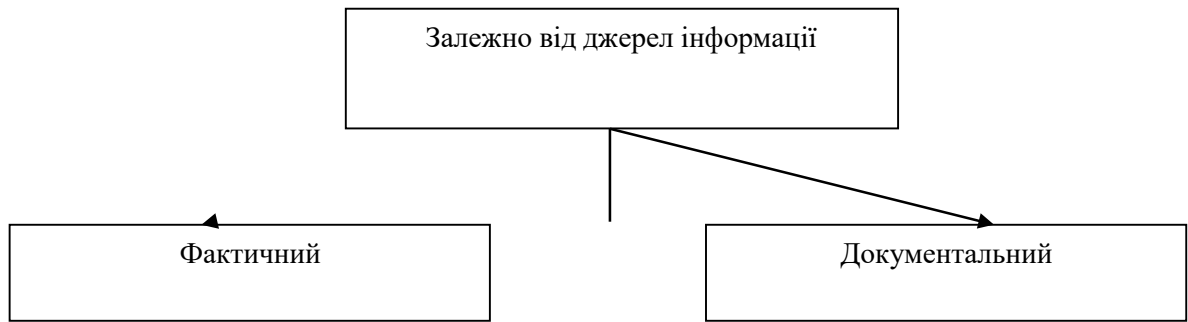


**Рис. 3.** Класифікація контролю за часом здійснення контрольних дій.

**Попередній** – це вид контролю, який здійснюється до прийняття управлінських рішень і проведення господарських операцій.

**Поточний** – це вид контролю, який вивчає негативні відхилення, їх причини, встановлює винуватців у процесі здійснення операцій.

**Наступний (послідуючий)** – це вид контролю, який здійснюється після проведення операцій з метою перевірки їх доцільності і законності, виявлення недоліків у роботі, порушень, зловживань, якщо вони були допущені за певний період.



**Рис. 4.** Класифікація контролю за методами здійснення контрольних дій.

**Фактичний** – це вид контролю, який ґрунтується на визначенні кількісного і якісного стану об’єкта шляхом проведення інвентаризації, огляду, обміру, перерахунку тощо.

**Документальний** – це вид контролю, який полягає у встановленні законності і достовірності господарських операцій на основі даних, що містяться в документах.



**Рис. 5.** Класифікація контролю за охопленням об’єкта контрольними діями.

**Тематичний** – це вид контролю, який зосереджений на окремих аспектах діяльності контрольованих об’єктів.

**Комплексний** – це вид контролю, якому підлягають всі аспекти діяльності контрольованих об’єктів.





**Рис. 6.** Класифікація контролю за технологією здійснення контрольних дій.

**Рутинний** – це традиційний ручний контроль.

**Машинний** – це вид контролю, який здійснюється за допомогою комп’ютерів або робототехніки.

**Людино-машинний** – це механізований, або автоматизований вид контролю.

Дослідження класифікацій контролю показує, що в минулому існувало набагато більше класифікаційних моделей контролю. Деякі з них нині виявились неприйнятними як з теоретичної, так і практичної точок зору, тому наведений нами поділ контролю на види, який ґрунтується на наукових засадах і відповідає сучасним умовам, може бути використаний як основа для побудови нової обґрунтованої класифікації контролю.

Залежно від методів контролю і системи контрольних дій розрізняють такі види контролю:

- ✓ ревізія;
- ✓ аудит;
- ✓ тематична перевірка;
- ✓ судово-бухгалтерська експертиза.

**Ревізія** – це система контрольних дій, які здійснюють за дорученням керівника вищестоящего органу управління за діяльністю підвідомчих підприємств і організацій, при якій встановлюють законність, достовірність і економічну доцільність господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб, які беруть участь у їх здійсненні.

Основна мета ревізії – виявлення господарських і фінансових зловживань, встановлення причин, які їм сприяють; прийняття заходів щодо відшкодуванні завданих збитків; розроблення пропозицій по усуненню недоліків і порушень; притягнення до відповідальності осіб, які допустили порушення, зловживання.

**Аудит** – незалежна перевірка стану бухгалтерського обліку і звітності з метою визначення їх достовірності, відповідності нормативно – правовим актам.

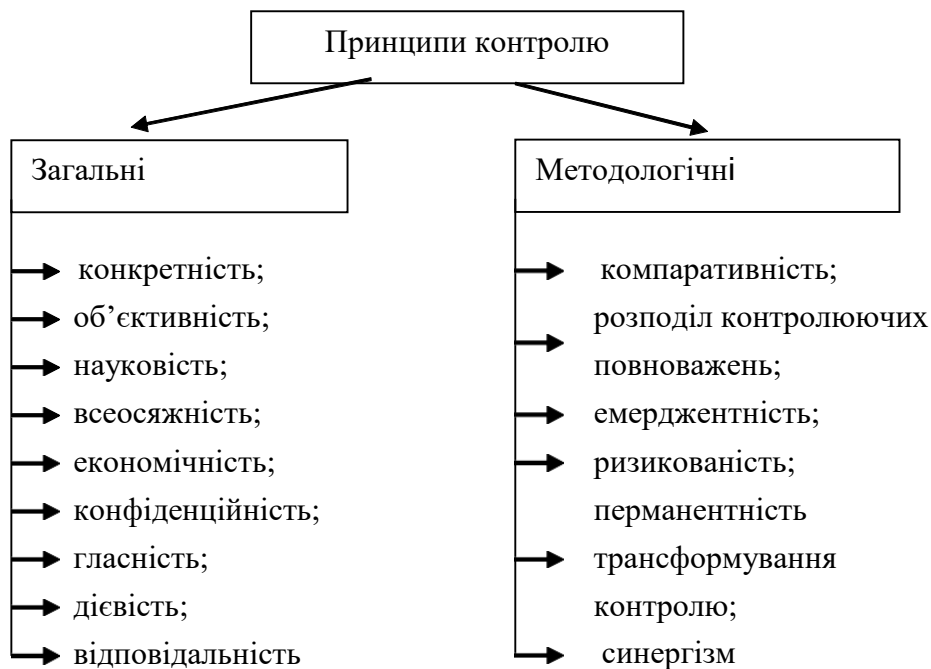
**Тематична перевірка** – це вивчення однієї чи кількох сторін виробничої чи фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ. Наприклад: перевірка повноти і своєчасності сплати податків до бюджету, перевірка збереження грошових коштів і правильності ведення касових операцій. Тематичні перевірки проводять всі без виключення контролюючі органи.

**Судово-бухгалтерська експертиза** призначається слідчим або судом, як правило після проведення ревізії фінансово-господарської діяльності, яка виявляє конфліктні ситуації, що стали предметом судового розгляду.

### 3. Принципи, функції і завдання фінансового контролю

Важливе значення в процесі фінансового контролю відіграють його принципи – норми проведення, обов'язкове дотримання яких визначає ефективність господарського контролю.

Принципи контролю як науки і принципи здійснення контролю практично однакові. Принципи контролю поділяються на загальні та методологічні.



**Рис. 7.** Принципи контролю.

Загальні принципи контролю відображають основні засади, на яких ґрунтується процес контролю, а методологічні принципи стосуються самої специфіки здійснення контролю.

Принцип конкретності полягає в тому, що інформація, яка отримана після проведення контролю має мати конкретний економічний зміст і бути корисною та потрібною для прийняття управлінських рішень.

Принцип об'єктивності передбачає відображення реального стану об'єкта контролю.

Принцип науковості ґрунтується на застосуванні найновіших досягнень науки, техніки, передового досвіду в процесі контролю.

Принцип всеосяжності полягає у поширенні контролю на всі сфери суспільної діяльності і на весь господарський механізм.

Принцип економічності передбачає оптимальне співвідношення затрат і результатів при здійсненні контролю.

Принцип конфіденційності полягає у нерозголошенні інформації, яка становить комерційну таємницю.

Принцип гласності передбачає обговорення результатів контролю у трудових колективах, пресі і подання їх вищестоящим органам.

Принцип дієвості сприяє активному впливу суб'єктів контролю на об'єкти шляхом прийняття ефективних управлінських рішень щодо усунення виявлених недоліків, їх профілактики та попередженні в майбутньому.

Принцип відповідальності передбачає відповідальність контролюючих суб'єктів за ефективність здійснюваних ними контрольних дій.

Принцип компаративності розкриває сутність технології контролю, передбачаючи порівняння двох і більше величин, які мають нормативне та фактичне значення.

Принцип розподілу контролюючих повноважень передбачає розмежування функцій ініціювання та виконання контролю між суб'єктами.

Принцип ємерджентності полягає у забезпеченні отримання ефекту від здійснення контролю завдяки цілісності контролюючої системи та її складників.

Принцип ризикованості передбачає можливість втрати контролю внаслідок помилкової ідентифікації контролюючих суб'єктів, неправильного вибору підконтрольних об'єктів та неефективного виконання контрольних дій.

Принцип перманентності трансформування контролю полягає в адаптації технології контролю відповідно до вимог оточуючого середовища.

Принцип синергізму передбачає можливість посилення ефективності окремих елементів контролюючої системи завдяки їх злагодженій взаємодії.

Зазначені принципи повинні стосуватися як контролю в цілому, так і його видів.

Основна мета контролю полягає в тому, щоб:

- ✓ об'єктивно вивчити фактичний стан справ у різних ланках суспільного і державного життя;
- ✓ виявити ті фактори та умови, які негативно впливають на процеси виконання прийнятих рішень, здійснення заходів та досягнення цілей;
- ✓ усунути негативні фактори.

Основним завданням контролю є визначення фактичного стану справ об'єкта контролю, порівняння його з нормативним відповідно до чинного законодавства, виявлення необхідних коригуючих впливу на об'єкт контролю.

Контроль виконує і часткові завдання, до яких відносять:

- 1) утвердження законності, демократії в суспільстві;
- 2) попередження правопорушень, зловживань;
- 3) виявлення порушень, відхилень від правових норм чинного законодавства і обґрунтування для притягнення до відповідальності винних посадових осіб;
- 4) захист і збереження власності.

Що стосується першого завдання – утвердження законності і демократії в суспільстві, слід відзначити, що ринкові відносини ґрунтуються на демократизації управління у використанні економічних важелів та стимулів. В зв'язку з цим, демократичний напрям розвитку контролю полягає у застосуванні економічних важелів.

В умовах ринкової економіки контроль повинен сприяти:

- ✓ зміцненню державної фінансової дисципліни;
- ✓ поліпшенню фінансового стану об'єктів контролю;
- ✓ збереженню майна (державного, муніципального, колективного, приватного, іншого) залежно від того, які завдання виконує контроль і хто його проводить;
- ✓ попередженню зловживань;
- ✓ поповненню доходів бюджету.

Контроль виконує такі основні функції: профілактичну, інформаційну, мобілізуючу.

У ринковому середовищі контролю підлягає вся фінансово-господарська діяльність підприємства, що спонукає підприємців відповідально ставитися до виконання своїх обов'язків. З іншого боку, ліквідуються умови, які породжують безгосподарність. Контроль у цьому випадку покликаний виявити подібні явища і сприяти їх ліквідації, реалізуючи при цьому профілактичну функцію.

Інформаційна функція полягає в тому, що одержана під час контролю інформація є підставою для прийняття управлінських рішень і проведення коригуючих дій, завдяки чому забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється.

У процесі контролю виявляються не тільки недоліки, а й позитивні сторони діяльності, які можуть стати надбанням інших суб'єктів господарювання, завдяки чому реалізується мобілізуюча функція контролю.

У здійсненні економічного контролю можна відзначити два напрямки:

- ✓ контроль з точки зору дотримання законності і збереження майна;
- ✓ контроль з точки зору економічної ефективності об'єкта контролю.

Ефективність контролю залежить від повноти виконання контролюючими суб'єктами таких вимог: контроль повинен здійснюватися безперервно, регулярно; бути своєчасним за терміном здійснення, повним в охопленні об'єкту контролю; бути оперативним, дійовим, гласним; мати загальний характер.

#### **4. Генезис фінансового контролю**

Контроль є категорією історичною. Його виникнення пов'язане із суспільним процесом праці, сама природа якого обумовлює необхідність управління, яке встановлює узгодженість між індивідуальними роботами і виконує загальні функції, які виникають з руху всього виробничого організму на відміну від руху його самостійних органів.

Господарський контроль виник, коли з'явилися перші форми свідомої людської діяльності. Спочатку контроль зародився як потреба, пов'язана з виробництвом і розподілом благ, необхідних для задоволення потреб у їжі та одязі. Очевидно, що вже в давнину людині необхідно було знати, скільки і які саме засоби вона має для виробництва і споживання та скільки робочого часу необхідно витратити для виготовлення нових засобів. Щоб одержати дані про господарські процеси, необхідно спостерігати за ними. Відомості, одержані шляхом спостереження, слід виміряти, тобто виразити у певних кількісних показниках та зареєструвати з метою створення можливості користування ними за необхідності. Таким чином, спостереження, вимірювання та реєстрація господарських процесів є їх кількісним відображенням. Тобто, контроль, який виник спонтанно, перетворився на організовану, добре усвідомлену потребу. Рушійною силою в контрольному процесі є соціально-економічні процеси та їх негативні прояви – крадіжки, марнотратство.

З удосконаленням соціальних процесів удосконалюється і сам контроль. Контроль починає адаптуватись до потреб, цілей країни, державної адміністрації. Від спонтанної, неінституціональної діяльності він розвивається в усвідомлену, з точно вираженою цільовою функцією, інституціональну діяльність. Ускладнення

суспільних відносин призводить до удосконалення контрольної діяльності, що підтверджує суспільний характер контролю.

Фінансовий контроль як вид господарського виник у рабовласницькому суспільстві. Основу виробничих відносин рабовласницького ладу складала приватна власність рабовласника на засоби виробництва і раба. З появою такого ладу виникала і почала розвиватись держава. В Римі був створений складний апарат ревізорів і контролерів, але шахрайства були досить частими. Цілі обліку в Давньому Римі були, головним чином, контрольними. Тут вперше зародився наступний контроль, здійснюваний інститутом логістів, і була заснована спеціальна судова колегія (евфіни) для розгляду справ, пов'язаних з неправильним представленням звітності. Пізніше в Римі було створено Організацію адміністративного контролю, що може розглядатись як прообраз вищої контрольної інституції (Рахункова палата).

У цей період широкого розвитку одержує торгівля, впроваджуються грошові та розрахункові операції, з'являється лихварство, придбання і продаж паїв на участь у підприємствах тощо. Ці зміни та зрушення в господарському житті змінили облік і контроль.

Оскільки вже повною мірою використовувались гроші як специфічний товар, що виконує роль загального еквіваленту, виник фінансовий контроль, тобто контроль, здійснюваний у грошовій формі.

Після падіння Римської імперії у V столітті нової ери на її території розвивалось замкнене натуральне господарство. У цей період виник новий суспільний лад – феодалізм, що існував в більшості країн світу.

Свій подальший розвиток контроль одержав у період хрестових походів (XI-XII ст.) і утворення великих світових центрів – Венеції і Генуї. З розвитком товарного виробництва при феодалізмі широкий розвиток одержує внутрішня і зовнішня торгівля, яка сприяла розвитку й удосконаленню контролю. Почалась підготовка фахівців з обліку, видавались перші книги з цих питань: італійця Луки Пачолі (1494 р.), дорматинця Бенедикта Котрульї (1573 р.); нідерландців – Яна Імпіна (1543 р.) і Симона Стевіна (1607 р.); французів – Жака Саварі (1675 р., 1712 р.) та ін.

В італійських містах було покладено початок контрольній та ревізійній справі. Ще у XI ст. там проводилися перші ревізії місцевих общин та церков. Діючі на той час колегії в Італії здійснювали як бухгалтерські, так і контрольні-ревізійні функції, що є значним кроком у розвитку контрольної справи. Цей досвід було перенесено і в інші європейські країни – Англію, Францію, Голландію, Бельгію, а також в США.

У період феодалізму ще більшого значення набув фінансовий контроль за розрахунками між купцями, лихварями і банками, а також за наявністю і рухом торгового капіталу. У цей період виник подвійний запис, що сприяв одержанню феодалами доданого продукту, контролю за їх витратами і доходами, недоторканості приватної власності. Такий контроль суперечив суспільним інтересам, був засобом вуалювання дійсного джерела і розміру доходів, маскування ступеня експлуатації працівників.

У надрах феодалізму відбувся ще більший розподіл контролю на зовнішній і внутрішній. “Наявність великого числа записів дублюючого характеру, – писав Раймонд де Рувер, – може розглядатися як недосконалий метод забезпечення внутрішнього контролю...”. Обліку і контролю підлягала не тільки приватна власність, але і кріпаки.

Розвиток господарської діяльності вимагав і розвитку певних форм контролю за якістю облікової інформації. У відповідь на це соціальне замовлення в Англії у Середні віки з’являється інститут контролерів (аудиторів).

У період феодалізму зовнішній контроль охоплював ревізію балансів і звітності сторонніми особами, а внутрішній контроль – засекречений рух і наявність торгового капіталу, кредитні та розрахункові операції між купцями, лихварями, банками, процеси виробництва і приватну власність на засоби виробництва.

Значний внесок у розвиток контрольної справи у світі, зокрема, в інституціональний розвиток контролю, здійснила Англія. Ще у 1854 р. в м. Единбург (Шотландія) була створена перша організація у сфері контролю з 50-ти осіб, на основі королівського декрету. Це доводило значення, яке надавалось контролю з боку держави. Члени цієї організації здійснювали контроль в ім’я та від імені королеви Англії. Хоча й зовсім примітивна, але це була перша спроба формування управління у сфері контролю.

Оскільки в Англії контроль був поділений на внутрішній і зовнішній, існувало дві групи бухгалтерів-ревізорів. Представники першої групи – здійснювали контроль торговельних книг, ліквідації та реорганізації фірм та товариств. Другу групу представляли аудитори, які були банківськими ревізорами та займалися, перш за все, бухгалтерським контролем. Ними була введена спеціальна термінологія, яка і сьогодні використовується контрольними органами світу. Діяльність аудиторів жорстко регламентувалась (ще у 1862 р. вийшов закон про обов’язковий аудит). Ревізії здійснювались у межах одного року. До 1900 року примусовій ревізії підлягали лише банки, а пізніше – всі інші товариства.

Їх діяльність набула всезагального характеру, що підкреслило її значення в розвитку англійської держави. Результати контрольної діяльності аудиторів оформлювались в доповіді, які збереглися і сьогодні.

Франція є третьою державою в світі, яка зробила значний внесок у розвиток контрольної справи. Французьке академічне товариство, засноване у 1881 р., забезпечило спеціальну підготовку ревізорів. Кожен, хто отримував диплом, ставав членом місцевої спілки бухгалтерів-ревізорів, діяльність яких була регламентована спеціальним законом лише у 1927 р.

Досвід вищенаведених трьох держав був з відповідними національними нюансами перенесений в Бельгію, Голландію, Норвегію, Швецію. В одних країнах існували бухгалтери-ревізори (Бельгія, Швеція), а в інших – бухгалтери-ревізори і експерти-ревізори (Норвегія).

Розвиток капіталізму завдав нищівного удару по натуральному господарству. Основу виробничих відносин цього суспільства складає капіталістична власність на засоби виробництва, яка використовувалась для експлуатації найманих робітників. У цьому суспільстві основа всього – це капітал, а цілі та завдання контролю визначаються прагненням до отримання прибутків. В цих умовах постійно удосконалювався облік і контроль.

Протягом періоду колоніалізму досвід багатьох європейських держав розповсюдився на США (1887 р.). На основі закону від 1893 року створювались органи, які перевіряли всі види майна. Вони мали першочергове значення для американської держави та її розвитку і користувались “довірою суспільства”.

Характеризуючи контроль при соціалістичному ладі (на прикладі колишнього СРСР), слід зазначити, що історично сформувалась система всебічного контролю, в тому числі і у бюджетно-фінансовій сфері, яка охоплювала всі аспекти суспільного життя.

Для національної економіки та суспільства це означало державну монополію як в економічній діяльності, так і в інших сферах суспільного життя, втручання держави в усі економічні процеси від верхнього рівня до елементарного. З позиції системного підходу та концепцій самоорганізації економіка колишнього СРСР була відносно закритою, яка характеризувалась наступними рисами:

- відсутність обміну із зовнішнім середовищем;
- статичність;
- тенденція до організації, тоді як у відкритих системах переважають процеси самоорганізації.

Відносна закритість економіки спричиняла існування відповідних видів фінансового контролю: партійний контроль, державний контроль, народний контроль, контроль профспілок, кооперативних, колгоспних організацій. Руйнування радянського ладу супроводжувалось зламом механізмів державного контролю, всієї контрольної



системи. Це була не тільки політична трансформація, а й зміна основних елементів економічної системи, в основі якої знаходяться відносини власності та спосіб регулювання економіки.

Перехід від однієї формації до іншої завжди супроводжується трансформацією контрольних функцій суб'єктів контролю: змінюються зміст та задачі контролю, його організаційні форми і методи внаслідок причин економічного та політичного характеру. Це надає можливість стверджувати, що цілісна система фінансового контролю та різні види контролю, що до неї входять, не є статичними, раз і назавжди визначеними.

В процесі контрольних процедур, ревізій діяльності підприємств функції контролю зводились до перевірки того, як адміністрація виконує вказівки вищого керівництва, незалежно від їх економічної доцільності та відповідності чинному законодавству. Таким чином, підприємства були не зацікавлені у підвищенні ефективності виробництва.

Основну мету контролю при соціалізмі вдало сформулював проф. Е. Вознесенський: "... контроль при соціалізмі – це діяльність державних і суспільних органів, що складається в перевірці обґрунтованості процесів формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою дотримання планових пропорцій у розширеному соціалістичному відтворенні". І далі: "...ознайомлення з практикою організації фінансового контролю і порівняння її з теоретичною розробкою, що є в спеціальній літературі, дозволяє зробити висновок про відоме відставання теорії від практики. Замість того, щоб бути діючим знаряддям удосконалення практики, теорія фінансового контролю нерідко лише пасивно відбиває окремі її сторони". Система соціалістичного контролю неодноразово підлягала різкій критиці за її неефективність, надлишкову дрібність, велику кількість не завжди необхідних перевірок, замкненість на відомчих та місцевих інтересах. Водночас можна зустріти судження про те, що в радянські часи контроль був дієвим, а кількість фінансових порушень набагато меншою. Явні фінансові порушення та великі злочини у сфері контролю тривалий час були рідкістю, але причиною цього були особливості безпосередньо радянської системи, яка фактично виключала приватну власність, приватне підприємництво і, відповідно, можливості передачі державних коштів в приватне користування.

Концентрація державної влади у верхніх ешелонах організаційно-управлінської піраміди гальмувала розвиток вільного господарювання. Адміністративно-командна система зумовила неефективну господарську структуру: відомчий монополізм і фондову систему розподілу ресурсів, що не давало змоги навіть великим господарствам повністю виявити свою підприємливість; неефективну кредитно-фінансову систему, відсутність

комерційних банків, ринку капіталу; недорозвинену ділову інфраструктуру. Визначальним завданням багатьох контрольних органів в таких умовах був розгляд та вирішення фінансових проблем тільки з позицій державних інтересів. Цим визначались і функції головного бухгалтера, який виступав в ролі державного контролера, хоча фактично був керівником однієї з функціональних служб підприємства.

Свої функції контроль виконував, виходячи із тенденційних політичних настанов командно-адміністративної системи управління народним господарством, відповідно форми державних контрольних органів розвивалися разом з управлінськими структурами держави.

Це сприяло насадженню адміністративних методів управління та виникнення різноманітних форм позаекономічного контролю.

Зміни в соціально-економічній ситуації та в системі державного управління в сучасній Україні спричинили необхідність перетворень в організації та методиці фінансового контролю. Передумовами таких змін стали (рис. 8.).



**Рис. 8.** *Передумови формування нової системи фінансового контролю в умовах ринку*

В нових умовах, коли зникає ідеологічне тлумачення багатьох понять, уявлення про єдину форму власності замінюється поняттям господарської багатокладності, виникають протиріччя між державними та груповими інтересами, між керівниками та підлеглими. Ці протиріччя можуть породжувати протизаконні, господарсько недоцільні та інші негативні дії, які повинні виявлятися на підставі діючого законодавства.

В ході демонтажу командно-адміністративної системи в умовах незалежності України було змінено пріоритети, які забезпечують поступальний розвиток економіки. Основою вирішення фінансових проблем держави тепер визначено не адміністративні методи управління і фіскальні функції, а першочергове зміцнення фінансів суб'єктів підприємницької діяльності, інших юридичних осіб та домашніх господарств через застосування методів правового і економічного регулювання.

Представимо характеристику фінансового контролю в різних соціально-економічних формаціях (табл. 2).

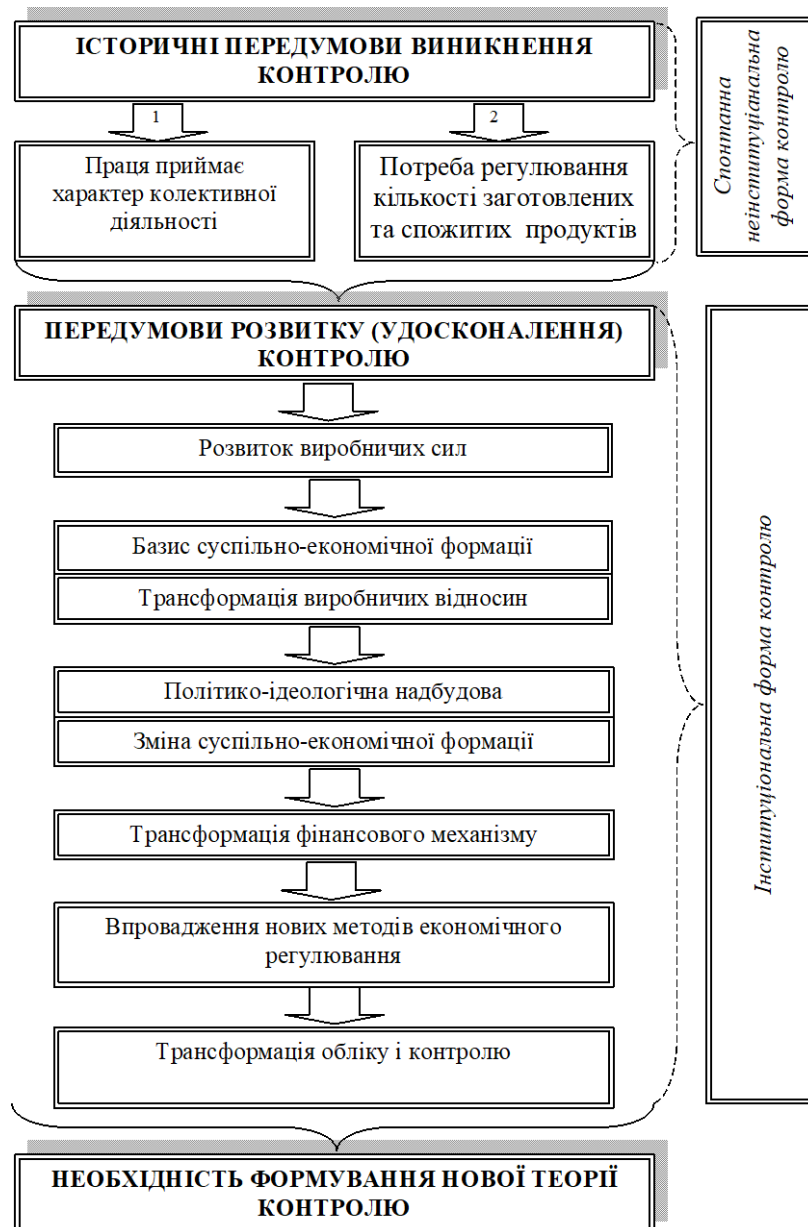
Таблиця 2

**Характеристика фінансового контролю  
в різних соціально-економічних формаціях**

Соціально-економічна формація	Основні ознаки соціально-економічної формації	Контроль в соціально-економічній формації
Первіснообщинний лад	Рівність людей, рід – головний продуктивний осередок, що базується на суспільній власності на засоби виробництва і колективній праці	Контроль охоплює невелике коло землеробських і скотарських операцій, служить засобом організації і управління общинним виробництвом. Існує виборність органів контролю. Фінансового контролю не існує
Рабовласницький лад	Приватна власність на засоби виробництва і рабів, виникнення держави, розвиток торгівлі, лихварства, розрахункових операцій	Зародження наступного контролю. Контроль класовий, державний. Контроль над виробництвом приймає форму авторитарної влади, примусу та підлеглості. Виникнення фінансового контролю
Феодальний лад	Розвиток внутрішньої і зовнішньої торгівлі, утворення великих світових центрів – Венеції і Генуї. Основу виробничих відносин складає власність феодала на засоби виробництва і частково – на землю	Основним об'єктом контролю залишається особистий фактор виробництва. Контроль за розрахунками між покупцями, лихварями і банками, а також за наявністю та рухом торгового капіталу. Розподіл контролю на зовнішній і внутрішній
Капіталістичний лад	Основа виробничих відносин – капіталістична власність на засоби виробництва, яка використовувалась для експлуатації найманих робітників	Цілі та завдання контролю визначаються прагненням до збільшення прибутку, загальнодержавний контроль за діяльністю всіх підприємств є неможливим. Контроль над виробництвом опосередковується відносинами експлуатації
Соціалістичний лад	Суспільна власність на засоби виробництва, екстенсивний тип відтворення, плановість, затратна економіка	Контроль є централізованим, охоплює всі області суспільного життя (партійний контроль, державний контроль, народний контроль, суспільний контроль).
Ринкові відносини	Багатоукладність економіки, різноманітність форм	Розвиток незалежного фінансового контролю (аудиту), контролю власника,

	власності, підприємництво	вільне	муніципального контролю.
--	------------------------------	--------	--------------------------

Таким чином, ускладнення сучасного фінансового контролю доцільно пов'язати з розвитком виробничих відносин в результаті зміни соціально-економічної формації, трансформацією фінансового механізму. Це обумовлює впровадження нових методів економічного регулювання, що ускладнює контроль як необхідну форму зворотного зв'язку: оновлюються, диверсифікуються і поглиблюються його форми і методи. Історичні передумови виникнення та розвитку контролю наведено на рис. 9.



**Рис. 9.** Історичні передумови виникнення і розвитку контролю

---

## *Тема 2. Предмет і метод фінансового контролю*

---

- 1. Предмет, об'єкти та суб'єкти фінансового контролю**
- 2. Поняття методу фінансового контролю**
- 3. Характеристика методів фактичного контролю**
- 4. Характеристика методів документального контролю**
- 5. Розрахунково-аналітичні прийоми контролю**

### **1. Предмет, об'єкти та суб'єкти фінансового контролю**

Кожна наука має свій предмет, метод і мету.

Предмет - те, що вивчає дана наука. Він є критерієм, який визначає характер науки. Характерною рисою економічного контролю є постійне його функціонування в кожній виробничій і господарській ланці, в масштабах всієї економіки. Економічний контроль покликаний до життя суспільним виробництвом, об'єктивно існує в усіх економічних формаціях незалежно від волі і свідомості людей.

Фінансовий контроль як галузь знань вивчає економічні явища і процеси, які виникають у суспільному виробництві з точки зору їх достовірності, законності, ефективності.

Фінансовому контролю підлягають:

- 1) фактична наявність, збереження та рух майна в кожній окремій ланці та в масштабах всієї економічної діяльності;
- 2) господарські процеси по виробництву суспільного продукту;
- 3) виробничі та організаційно-технологічні відносини, що виникають під час споживання та відтворення майна, створення суспільного продукту.

Таким чином предметом фінансового контролю є господарські процеси, фактична наявність та рух майна в процесі розширеного відтворення, а також виробничі відносини, які при цьому виникають. Визначення предмета контролю ускладнюється тим, що чинники, які на нього впливають, перебувають на різних рівнях і визначають його межі (табл. 1.).

Як видно з таблиці 1., можливе використання різноманітних комбінацій для визначення предмета контролю, встановлення меж якого повинно забезпечувати досягнення поставленої мети.

Таблиця 1

### МЕЖІ, ЯКІ ВИЗНАЧАЮТЬ ПРЕДМЕТ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Ієрархічні межі	Стадії розширеного відтворення	Часові межі	Просторові межі
Контроль на мікрорівні (контроль підприємств, установ, організацій, окремих осіб)	Виробництво	Попередній контроль	Тематичний контроль
	Розподіл	Поточний контроль	
Контроль на макрорівні (контроль світового, національного, регіонального, місцевого рівнів)	Обмін		Наступний контроль
	Споживання		

Конкретизацією предмету є об'єкти.

Під терміном “об'єкт” слід позначати частину цілого, окремі складові предмету.

Об'єктом контролю (контрольним об'єктом є діяльність певного суб'єкта, на яку спрямовуються контрольні дії цього чи іншого суб'єкта (суб'єктів) у контрольному середовищі.

Об'єктами фінансового контролю можуть бути окремі сторони діяльності підприємств, об'єднань та організацій: випуск продукції, фінансовий стан, витрачання матеріалів, умови праці і техніка безпеки, організація управління, грошові кошти і розрахунки, праця і її оплата, виробничі запаси, технологія виробництва, норми, управлінські рішення, звітність тощо.

В процесі фінансового контролю вивчають різні об'єкти за своїм складом, цільовою орієнтацією, відношенням до різних сфер діяльності, іншими характеристиками. Тому необхідно здійснити класифікацію об'єктів, яка б давала цілісне уявлення про предмет фінансового контролю.

Об'єкти класифікуються за такими ознаками:

За видом:

✓ ресурси: основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні, трудові, фінансові ресурси і т.п.

✓ господарські процеси: економічні процеси впровадження нової техніки, матеріально-технічного постачання, виробництва, реалізації продукції чи послуг, забезпечення і використання фінансових ресурсів, тощо;

✓ економічні результати діяльності: обсяг виробництва, прибуток, рентабельність та інші;

✓ організаційні форми управління, організаційна структура виробництва і апарату управління;

✓ методи управління, системи стимулювання, функції управління: планування нормування, облік, аналіз, регулювання.

## 2. За складністю:

- сукупні ресурси, господарські процеси, цілісні системи управління. В цьому випадку, наприклад, контролюють всю фінансово-господарську діяльність підприємства чи вивчають ефективність організаційної структури в цілому;

✓ групи ресурсів і господарських процесів, відносно окремі частини системи управління.

Складність об'єкту поняття відносне. Вона визначається обсягом виробництва, інтенсивністю господарських операцій, організаційною структурою виробництва, іншими системними характеристиками.

## 3. За відношенням до сфери діяльності:

✓ об'єкти матеріально-технічного постачання;

✓ об'єкти основного і допоміжного виробництва;

✓ об'єкти управління.

Специфіка сфери діяльності визначає методичні прийоми фінансового контролю.

## 4. За зв'язком з часом:

✓ об'єкти, стан яких оцінюється в минулому - коли робиться висновок про доцільність і законність господарських операцій, ефективність використання ресурсів;

✓ об'єкти, стан яких вивчають в теперішньому часі - наприклад, оцінюють наявність матеріальних ресурсів;

✓ об'єкти, стан яких оцінюють у майбутньому - коли мова іде про економічну ефективність діяльності підприємства, стратегію його розвитку.

## 5. За характером оцінки стану об'єктів:

✓ об'єкти, стан яких оцінюється тільки кількісно - ресурси, економічні результати;

✓ об'єкти, стан яких оцінюється якісно - організаційні форми і методи управління;

✓ об'єкти, які можуть оцінюватися як кількісно, так і якісно – наприклад, господарські процеси. Їх можна оцінити кількісно, коли мова йде про затрати в окремих сферах діяльності і якісно, якщо розглядається питання технології виробництва, оптимізації складу постачальників.

Класифікація об'єктів має системний характер, оскільки виділені за окремими ознаками групи об'єктів взаємопов'язані в просторі та часі.

Здійснення контролю можливе за наявності його об'єкта і суб'єкта. Відсутність суб'єкта унеможливує контроль, а якщо немає об'єкта, то контроль взагалі є недоцільним.

**Об'єктом контролю** (контрольним об'єктом є діяльність певного суб'єкта, на яку спрямовуються контрольні дії цього чи іншого суб'єкта (суб'єктів) у контрольному середовищі.

Об'єктами фінансового контролю можуть бути окремі сторони діяльності підприємств, об'єднань та організацій: випуск продукції, фінансовий стан, витрачання матеріалів, умови праці і техніка безпеки, організація управління, грошові кошти і розрахунки, праця і її оплата, виробничі запаси, технологія виробництва, норми, управлінські рішення, звітність тощо.

**Суб'єктом контролю** (контролюючим суб'єктом) є особа (орган), що спрямовує контрольні дії на власну діяльність, або діяльність іншої особи (осіб) у контрольному середовищі.

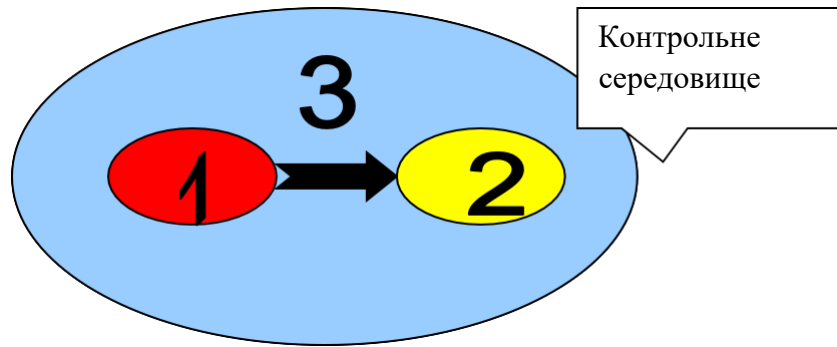
Об'єкт і суб'єкт – це взаємодоповнюючі протилежності. При цьому суб'єкт є активним елементом, а об'єкт – пасивним.

Можливість контролю обумовлюється певним зв'язком між суб'єктом і об'єктом. Відсутність цього зв'язку приводить до неможливості здійснення контролю. Зазначений зв'язок проявляється у вигляді контрольних дій, які суб'єкт контролю спрямовує на дослідження об'єкта контролю.

**Контрольними діями** є операції порівняння показників діяльності контрольованого об'єкта з певною нормою, здійснювані контролюючим суб'єктом з метою знаходження відхилень від цих норм.

Взаємозв'язок об'єкта, суб'єкта та контролюючих дій у контрольному середовищі становить систему контролю, яка наведена на рис. 1.





Умовні позначення:  
 1 – суб'єкт контролю  
 2 – об'єкт контролю  
 3 – контрольні дії.

**Рис. 1.** Система контролю.

*Суб'єкти контролю* відіграють суттєву роль у функціонуванні та розвитку системи контролю, оскільки від них залежить вибір підконтрольних об'єктів, забезпечення місця і часу виконання контрольних дій.

У відповідності до чинних конституційних положень України, актуальним завданням на даний час є розвиток трьох залежних одна від одної сфер:

1. державної сфери;
2. муніципальної сфери;
3. громадянського суспільства.

У складі кожної із сфер можна відокремити контрольні суб'єкти:

- ✓ органи державної влади – у державній сфері;
- ✓ органи місцевого самоврядування – у муніципальній сфері;
- ✓ органи незалежного контролю – у сфері громадянського суспільства.

## 2. Поняття методу фінансового контролю

Слово „метод” в перекладі з грецької означає шлях до дослідження.

Метод науки визначає підхід до пізнання її предмету, засіб досягнення мети і розв'язання конкретних завдань. Це визначення методу загальне для будь якої науки.

В основі методу лежить діалектичний підхід до пізнання явищ і предметів, тобто всі об'єкти досліджують у їх зміні, взаємозв'язку і взаємній залежності.

Разом з тим дослідження методу окремого предмету передбачає врахування специфіки об'єкту, вимагає особливого підходу до вивчення, тому кожна наука має свій метод, якому властиві системи способів і прийомів, сукупність засобів дослідження.

Під методом контролю розуміють сукупність прийомів і способів дослідження господарських процесів, фактичної наявності та руху майна в процесі розширеного відтворення, а також виробничих відносин, які при цьому виникають.

При дослідженні об'єктів контролю використовують загальнонаукові та власні методичні прийоми. До загальнонаукових методичних прийомів відносять: індукцію, дедукцію, аналіз, синтез, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію та інші.

Індукція характеризує хід дослідження від часткового (одиничного) до загального, тобто встановлює загальні положення шляхом попереднього спостереження і дослідження, а потім узагальнення результатів (наприклад: ревізія дебіторської заборгованості – проводиться спочатку за даними аналітичного обліку, а потім синтетичного).

Дедукція – передбачає вивчення явищ шляхом від загальних положень до часткових, одиничних (контроль фінансових результатів).

Аналіз – це метод дослідження, який включає вивчення предмету шляхом уявного чи практичного розчленування на складові.

Синтез – метод вивчення об'єкту в його цілісності, в єдності і взаємозв'язку.

Аналогія – прийом наукових висновків, який досягається пізнанням ознак об'єктів на основі їх подібності з іншими.

Власні методичні прийоми контролю\_\_– це специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки. Формуються вони залежно від цільової функції науки та загальнонаукових методів. Методичні прийоми відіграють неоднакову роль в процесі проведення контролю. Без одних його здійснення неможливе, інші лише доповнюють або уточнюють деякі аспекти господарських процесів. При цьому слід врахувати, що прийоми контролю не залишаються незмінними. Контроль збагачується новими прийомами, вдосконалюючи метод.

Власні методичні прийоми контролю можна об'єднати в такі групи:

1. Прийоми документального контролю.
2. Прийоми фактичного контролю.
3. Розрахунково-аналітичні прийоми.
4. Способи узагальнення і реалізації результатів контролю.

### **3. Характеристика методів фактичного контролю**

До прийомів фактичного контролю відносять: інвентаризацію, контрольний обмір виконаних робіт, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, дослідження об'єкту, контрольні перевірки, лабораторний аналіз.

Інвентаризація – прийом співставлення фактичної наявності майна, розрахунків з даними бухгалтерського обліку на певну дату. При проведенні інвентаризації керуються “Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків.”

Методика проведення інвентаризації складається з таких етапів:

I. Організаційний етап, який включає: вибір об'єктів інвентаризації; наказ про проведення інвентаризації; створення інвентаризаційної комісії (до її складу входять ревизор, матеріально-відповідальна особа, спеціалісти з обліку даного об'єкту); інструктаж членів інвентаризаційної комісії.

II. На підготовчому етапі здійснюють огляд місця зберігання; отримання і перевірку звіту матеріально-відповідальної особи та звіту про рух цінностей; отримання від матеріально-відповідальної особи розписки; перевірка вагового господарства; підготовка цінностей до визначення їх фактичної наявності.

III. Технологічний етап включає: перевірку наявності і стану об'єктів інвентаризації; оцінку стану об'єктів інвентаризації; документування.

IV. На результативному етапі складають порівняльні відомості;

проводять розрахунки по зарахуванню пересортиці; проводять розрахунки по списанню природних втрат; визначають кінцевий результат інвентаризації; приймають рішення за результатами інвентаризації; відображають результати інвентаризації в обліку; здійснюють контроль за виконанням рішень прийнятих за результатами інвентаризації.

Контрольний обмір виконаних робіт – різновид інвентаризації – застосовують для перевірки обсягу і вартості виконаних робіт. Прикладом контрольного обміру може бути перевірка обсягу і вартості виконаних будівельно-монтажних робіт. Для проведення такого обміру створюється комісія, до складу якої входить спеціаліст із будівництва. Комісія проводить обмір об'єкту, визначає обсяг фактично виконаних робіт. Результати обміру оформляють актом. Якщо контрольний обмір проводиться з метою перевірки правильності витрачання матеріалів, то на основі акту складають порівняльну відомість, в якій наводять дані про назву матеріалів, витраченона фактичні обсяги виконаних робіт за встановленими нормами, фактичні витрати матеріалів за даними бухгалтерського обліку і результати обміру.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво проводять з метою перевірки фактичних витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції, а також встановлення реальності і правильності розробки і застосування норм витрат сировини і матеріалів. Цей спосіб дає можливість виявити порушення технології виробництва; встановити фактичні необґрунтовані списання сировини і матеріалів на випуск продукції, а також застосування застарілих норм. При контрольному запуску сировини і матеріалів у виробництво в присутності контролера і

запрошеного спеціаліста перевіряється весь технологічний процес, починаючи від зважування сировини і матеріалів, їх обробки і закінчуючи зважуванням готової продукції, виробленої з цієї кількості сировини.

Дослідження об'єкту – включає питання пов'язані з вивченням організаційно-виробничої діяльності і перевіркою забезпечення збереження майна підприємства. Дослідження об'єкту доцільно проводити на початку проведення контролю.

В процесі дослідження об'єкту можна одержати інформацію про недоліки в організаційно-виробничій діяльності; про наявні запаси матеріалів, сировини, готової продукції, умови їх зберігання; дієвість пропускнуої системи підприємства при вивезенні і ввезенні матеріалів і готової продукції. Якщо необхідно, при дослідженні проводять анкетування, хронометраж, фотографію, спостереження за поведінкою матеріально-відповідальних осіб на робочих місцях та ін.

Контрольні перевірки застосовуються для вивчення повноти оприбуткування вантажів, достовірності здійснення операції з видачі товарно-матеріальних цінностей зі складу.

Лабораторні аналізи найчастіше застосовують для перевірки відповідності якості сировини, готової продукції діючим стандартам. Лабораторні аналізи проводять як для харчових так і нехарчових виробів. Для аналізу беруть пробу виробу. Взяті проби пломбуються і з письмовим супроводом направляються у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія дає висновок, який потім використовується контролером.

Отримання письмових пояснень, як особливий методичний прийом фактичного контролю практикується досить часто. Контролер може отримувати усні чи письмові пояснення від різних посадових осіб з питань, що виникають у ході досліджень.

#### **4. Характеристика методів документального контролю**

Джерелами інформації документального контролю є первинні документи, облікові реєстри, нагромаджувальні відомості, розробні таблиці, звітність, програми, кошториси та інші документи.

Документи перевіряють за різними ознаками, використовуючи методичні прийоми документального контролю.

Перевірка документів за змістом – це прийом вивчення відповідності факту здійснення господарської операції документальному її оформленню. За допомогою цього методичного прийому можна виявити факти крадіжок, приписок.

Перевірка документів за формою (формальна перевірка) передбачає встановлення повноти та правильності заповнення всіх реквізитів, обов'язкових для даного документа, дійсності підписів посадових осіб, які відповідають за оформлення документів. При цьому ретельно перевіряють чіткість змісту операцій і цифрових показників, своєчасність складання документів, виявляють випадки необґрунтованих виправлень. Слід зазначити,

що в кожному випадку на виправленому документі має бути зроблена спеціальна відмітка, засвідчена підписом тих осіб, які брали участь у його складанні.

Арифметична перевірка документів полягає у перевірці всіх арифметичних підрахунків, що містяться в документі.

Прийом юридичної перевірки документів використовується з метою встановлення відповідності господарської операції, відображеної в документі, чинному законодавству, а також економічної доцільності її. Господарську операцію вважають законною, якщо її зміст не суперечить чинному законодавству.

Перевірку документів можна здійснювати в хронологічному, систематичному порядку.

Хронологічна перевірка передбачає послідовний розгляд документів за датами, незалежно від змісту зафіксованих у них господарських операцій. Дана перевірка недостатньо ефективна, оскільки увага контролера розсіюється на різних операціях.

Систематична перевірка документів передбачає розгляд їх за однорідними операціями і дає змогу глибше вникнути в зміст кожної господарської операції. Проте найбільш ефективна комбінована перевірка документів, яка використовує переваги як систематичної так і хронологічної перевірок.

Прийом зустрічної перевірки засовують тоді, коли одну і ту ж, або взаємопов'язані господарські операції вивчають за різними документами з метою встановлення істини. Зустрічні перевірки можуть бути: внутрішніми – охоплюють документ складені на даному підприємстві; зовнішніми – передбачають перевірку документів складеними різними підприємствами, установами, організаціями.

Спосіб зворотного рахунку полягає в попередній експертній оцінці матеріальних витрат з метою послідуочого визначення величини необґрунтованого списання сировини і матеріалів на виробництво певного виду продукції більша частина якої (або вся продукція) є в наявності в складах підприємства або покупців.

Балансовий спосіб застосовують при перевірці показників які перебувають у функціональній залежності або відносяться як частка до цілого. Найбільш поширеними є товарні баланси, баланси робочого часу. Балансовий прийом дуже часто використовують при перевірці стану зберігання товарно-матеріальних цінностей. З цією метою надходження товарно-матеріальних цінностей в між інвентаризаційний період (включаючи залишки при попередній інвентаризації) співставляють з їх витратами за цей же період і залишками за інвентаризаційною відомістю на день перевірки.

Прийом порівняння полягає у співставленні з встановленими критеріями (нормами). Важлива умова – це співставність показників. Цей прийом дуже часто

використовують під час аудиту на відповідність встановленим вимогам та інших видах аудиту.

Оцінка законності і обґрунтованості господарських операцій на основі кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку полягає у співставленні записів в облікових регістрах з виправдовуючими документами, а також даних облікових регістрів з даними звітності. Під час перевірки необхідно звернути особливу увагу на виявлення таких порушень, як: неправильна кореспонденція рахунків; невідповідність записів в облікових регістрах первинним документам в частині обсягу здійснюваних операцій; відсутність бухгалтерських записів за окремими первинними документами. Однією з причин таких порушень можуть бути недоліки в бухгалтерському обліку, його запусченість.

## **5. Розрахунково-аналітичні прийоми контролю**

Використання у контрольному процесі розрахунково-аналітичних методичних прийомів дає змогу встановити загальний стан об'єктів контролю: неритмічність виробництва, збитковість окремих видів продукції, платоспроможність, фінансовий стан .

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми об'єднують прийоми економічного аналізу, статистики, економіко-математичні методи.

Економічний аналіз при здійсненні контролю застосовують для оцінки виконання виробничих завдань, визначенні рентабельності окремих видів продукції, фінансового стану підприємства.

Статистичні розрахунки використовують в процесі контролю використання робочого часу, визначення рівня продуктивності праці а її оплати, обчислення індексу витрат на 1 грн. продукції та ін.

Економіко-математичні методи в контролі використовують для встановлення оптимальних виробничих ситуацій і зіставлення їх з фактами, які склалися в процесі виробництва. До них відносять: лінійне програмування, динамічне програмування, кореляційний аналіз та інші.

Результати застосування розрахунково-аналітичних методичних прийомів оформляються у вигляді таблиць, машинограм, графіків, діаграм.

---

## *ТЕМА 3. СИСТЕМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ*

---

- 1. Поняття системи державного фінансового контролю**
- 2. Організаційні системи фінансового контролю в Україні**
- 3. Законодавче та нормативне забезпечення державного фінансового контролю**
- 4. Порядок взаємодії органів у системі державного фінансового контролю**

### **1. Поняття системи державного фінансового контролю**

Система державного фінансового контролю в Україні, яка створюється і вдосконалюється з урахуванням сучасних тенденцій економічного розвитку, сприяє поліпшенню керованості фінансової сфери, розвитку ринкових відносин і економічному зростанню. Система державного фінансового контролю складається з таких елементів: суб'єкт контролю (хто контролює); об'єкт контролю (кого контролюють); предмет контролю (що контролюють), принципи контролю; методи контролю; процес контролю; прийняття рішень за результатами контролю.

Під час створення різних систем контролю визначальним критерієм є об'єкт контролю. Введення до системи контролю об'єкта означає, що система повинна бути унікальною і створюватися для кожного конкретного об'єкта контролю. Надзвичайно важливим є також чітке визначення ролі місця суб'єкта контролю. Роль суб'єкта контролю визначається тим, що об'єкт управління, непідконтрольний суб'єктові управління, стає некерованим і досягнення поставлених завдань практично унеможлиблюється. Суб'єкти контролю не є раз і назавжди даними, оскільки предмет їхньої діяльності - об'єкти контролю постійно перебувають у динаміці.

Суб'єктами державного фінансового контролю є органи державної влади, яка відповідно до конституційних положень поділяється на законодавчу, виконавчу, судову. Визначне місце серед гілок влади ж контролюючих суб'єктів належить законодавчій владі як ініціатору чи виконавцю державного фінансового контролю.

Суб'єктом фінансового контролю у сфері законодавчої влади є Верховна Рада України, яка виконує контрольні функції відповідно до конституційно визначених повноважень. Пріоритетною має стати роль Верховної Ради як ініціатора та безпосереднього виконавця тих

контрольних функцій, делегування яких не є доцільним з огляду на можливість втрати контролю за певними частинами фінансової сфери.

Суб'єктами фінансового контролю, який безпосередньо здійснює Верховна Рада і який відповідно до Конституції України називається парламентським, є:

- парламент у складі народних депутатів України;
- Голова Верховної Ради України та його заступники;
- голови та члени комітетів Верховної Ради України;
- голови та члени тимчасових спеціальних комісій;
- народні депутати України;
- уповноважений Верховної Ради з прав людини. Парламентським органом, мета діяльності якого полягає у здійсненні лише фінансового контролю, є Рахункова палата.

Діяльність Рахункової палати започаткована ухваленням Верховною Радою України Закону України від 11 липня 1996 р. "Про Рахункову палату Верховної Ради України". Основні повноваження Рахункової палати такі:

- здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо: надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, зокрема адміністрування контролюючими органами таких надходжень; проведення витрат державного бюджету, а також використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради правосуддя, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету; управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, зокрема забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти; надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету; операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу; використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків; здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання



державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету; інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням; виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України;

- виконує експертизу поданого до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України та готує відповідні висновки;

- аналізує виконання Державного бюджету України та готує відповідні висновки, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень;

- аналізує, річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, поданий Кабінетом Міністрів України, та готує відповідні висновки з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства;

- аналізує ефективність використання суб'єктами господарювання пільг зі сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, доцільність функціонування пільгових режимів оподаткування та їх вплив на загальний стан надходжень державного бюджету;

- здійснює попередній аналіз, до розгляду на засіданнях комітетів Верховної Ради України та на пленарних засіданнях Верховної Ради України, звіту Антимонопольного комітету України та звіту Фонду державного майна України в частині, що впливає на виконання державного бюджету;

- здійснює попередній аналіз, до розгляду на засіданнях комітетів Верховної Ради України та на пленарних засіданнях Верховної Ради України, щорічного звіту, що містить аналіз функціонування системи публічних закупівель та узагальнену інформацію про результати здійснення контролю у сфері закупівель, протягом трьох місяців з дня його оприлюднення;

- здійснює за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектору економіки заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення;

- направляє за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) обов'язкові для розгляду рішення Рахункової палати;

- аналізує реалізацію наданих Рахунковою палатою рекомендацій (пропозицій) з метою оцінювання їх результативності;

звертається до суду в разі порушення об'єктами контролю повноважень членів Рахункової палати та посадових осіб апарату Рахункової палати, зокрема щодо усунення перешкод для реалізації таких повноважень;

- у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформує про них відповідні правоохоронні органи;

- співпрацює з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво, проводить з органами фінансового контролю інших держав спільні та паралельні аудити;

- виконує методичну та методологічну роботу з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

- забезпечує проведення для посадових осіб апарату Рахункової палати навчання та підвищення кваліфікації.

Реалізація економічної стратегії держави потребує підвищення контрольного потенціалу органів виконавчої влади, яким належить ключова роль у здійсненні державного фінансового контролю. У зв'язку з розгалуженістю виконавчої влади зростає важливість тих її органів, на які покладаються обов'язки, що безпосередньо стосуються проведення фінансового контролю.

Як вже зазначено вище, важливим елементом системи контролю є об'єкт контролю. У сфері державних фінансів об'єктом контролю є процеси формування і використання фінансових ресурсів державного сектору.

Зміна системи контролю під впливом сучасних соціально-економічних трансформацій безпосередньо торкнулася об'єктів державного фінансового контролю у напрямі їх істотного ускладнення. Становлення ринкових відносин в Україні супроводжується появою підприємств різних форм власності, зміною джерел фінансових ресурсів, їх складу та структури, принципів їх використання, а також принципів кредитування, ціноутворення, грошових розрахунків. У цих умовах з'явилося багато нових об'єктів державного фінансового контролю, які потребують належної уваги з боку держави.

Разом з тим, запровадження принципово нових економічних відносин суттєво обмежує вплив державного фінансового контролю на соціально-економічні процеси, а також і на підконтрольні об'єкти порівняно з тим, яким він був за умов адміністративно-командної економіки. Розвиток ринкових відносин істотно обмежує охоплення державним фінансовим контролем таких підконтрольних об'єктів, як процеси формування і використання фінансових ресурсів підприємств, організацій недержавної форми власності. Держава не втручається у формування доходів і їх розподіл та витрачання на приватизованих підприємствах чи в інших нових економічних утвореннях.

Важливе значення для підвищення ефективності контролюючої системи має становлення предметної сфери державного фінансового контролю, адекватної сучасним вимогам. Предметом державного фінансового контролю повинно бути:

- забезпечення стабілізації економіки і досягнення економічного зростання;
- забезпечення сталості економічного розвитку державного сектору економіки;
- досягнення збалансованості державного і місцевих бюджетів;
- захист фінансових інтересів громадян України. Важливу роль у забезпеченні дієвого фінансового контролю відіграє методика контролю, що являє собою сукупність методів контролю, які використовують у певному конкретному випадку. Необхідно правильно вибирати методичний інструментарій контролю, враховувати його адекватність предмету контролю, об'єктивність, надійність, орієнтацію на комплексність, оперативність і якість контролю.

Наступним елементом системи державного фінансового контролю є процес контролю. Процес контролю - це діяльність суб'єктів контролю, спрямована на гарантоване досягнення найефективнішими засобами поставленої мети завдяки реалізації певних завдань контролю із застосуванням відповідних принципів, методів контролю.

Існують різні підходи до виділення стадій процесу контролю, наприклад: а) встановлення параметрів, норм функціонування, оцінювання відхилень від визначених параметрів і норм; б) встановлення стандартів контролю, оцінювання його ефективності; в) встановлення параметрів, норм функціонування, збирання даних про фактичний результат виконання, порівняння і оцінювання фактичного й очікуваного результатів виконання, розроблення і здійснення коригувальних дій.

Для подальшого розвитку і вдосконалення системи державного фінансового контролю необхідно передбачити:

- забезпечення ефективного формування і використання фінансових ресурсів державного сектору економіки і досягнення на цій основі економічного зростання;
- формування координаційних інститутів у складі системи державного фінансового контролю для налагодження ефективної взаємодії між суб'єктами контролю, що запобігатиме виникненню неконтрольованих частин фінансової сфери, а також паралелізму і дублюванню у здійсненні контролю;
- чітке окреслення підконтрольних об'єктів та забезпечення повного їх охоплення контролем:
- розроблення і затвердження державних стандартів, що врегульовують здійснення фінансового контролю у різних секторах економіки;
- урізноманітнення форм, видів фінансового контролю, впровадження новітніх методик здійснення фінансового контролю.

Винятковість державного фінансового контролю, насамперед, визначає необхідність його формування та функціонування як цілісної структурної системи.

Значущість формування єдиної системи державного фінансового контролю посилюється і з огляду на євроінтеграційні наміри України. Чинна система державного фінансового контролю країни-кандидата на вступ до Європейського Союзу повинна відповідати таким вимогам:

- внутрішній фінансовий контроль повинен бути одним із центральних елементів у державному секторі, зокрема урядових відомствах усіх рівнів. Поряд із попереднім (*ex-ante*) внутрішнім контролем має здійснюватися і наступний (*ex-post*) внутрішній аудит. Необхідно забезпечити належні механізми попереднього контролю та внутрішнього аудиту витрат державного бюджету, державних ресурсів і коштів ЄС, а також створити процедури повернення втрачених ресурсів ЄС;
- країни-кандидати повинні довести незалежність власних органів зовнішнього контролю з погляду самостійності вибору питань, які можуть підлягати аудиту, а також невтручання урядових та інших органів влади в діяльність органу зовнішнього контролю. Невід'ємним елементом є гарантування незалежного державного аудиту фінансової звітності всіх державних ресурсів, а також наявність упорядкованого механізму відповідної реакції парламенту на результати зовнішнього державного аудиту.

Отже, вимоги ЄС з питань державного фінансового контролю здебільшого пов'язані з організацією країнами-кандидатами потужної та збалансованої системи державного фінансового контролю й аудиту, що повинна ґрунтуватися на принципах незалежної, прозорої та публічної діяльності суб'єктів цієї системи для гарантування сумлінного та ефективного використання як національних ресурсів, так і фінансів ЄС.

Водночас, по-перше, концепцією адаптації законодавства України до законодавства ЄС, схваленою Кабінетом Міністрів України, законодавство з питань державного фінансового контролю України не зараховано до пріоритетних сфер, від зближення яких залежить зміцнення економічних зв'язків України та держав членів ЄС, що є істотним недоліком у розвитку законодавчої та методологічної бази у сфері державного фінансового контролю. По-друге, в Україні по суті склалася ситуація, коли зовнішній контроль щодо використання коштів Державного бюджету України централізовано здійснюють два контрольні органи: Рахункова палата від імені Верховної Ради України та Державна аудиторська служба від імені Уряду, що не відповідає основним вимогам ЄС.

В економічній і юридичній літературі поняття "система контролю" майже не вживається, а якщо й використовується, то найчастіше без змістового та термінологічного аналізу. Під системою контролю розуміють сукупність операцій, що є невід'ємною складовою загальної системи внутрішнього контролю, та враховують необхідність досягнення цілей

установи у сфері бухгалтерського обліку зокрема необхідність дотримання фінансової політики та методів бухгалтерського обліку, забезпечення збереження ресурсів установи та підготовки надійних звітів.

Мета системи контролю визначається загальною його метою і полягає у забезпеченні суб'єкта контролю контрольною інформацією, що дасть йому змогу передбачати можливі зриви та відхилення від запланованого ходу робіт і вчасні вживати коригувальних заходів. Таку інформацію необхідно збирати та систематизувати, що є підціллю системи контролю. Підціллю системи контролю є така утримання у працездатному стані окремих елементів системи.

Завдання системи контролю залежать від завдань контролю, у завдання: системи конкретизуються мета та підцілі контролю. Найпростіші системи контролю виконують лише окремі завдання, тобто здійснюють лише інформаційно вимірювальні функції. Складніші системи контролю, крім інформаційно-вимірювальних функцій, виконують ще й аналітико-коригувальні.

Складні системи контролю мають безліч характеристик, що відображають їхні властивості. До основних характеристик найчастіше зараховують такі: ефективність контролю, його достовірність, точність, продуктивність контролю, тривалість роботи системи, швидкодюю, витрати на здійснення контролю, час, необхідний на приведення системи у працездатний стан, обсяг контролю, універсальність і гнучкість програм контролю, кількість і характер "зондованих" сигналів, зміст і форма подання результатів контролю (візуальна індикація, реєстрація), режим роботи системи, ступінь автоматизації, віддаленість від об'єктів контролю, конструктивне виконання, кількість персоналу, що обслуговує роботу систем, та його кваліфікація тощо.

До наведених елементів системи фінансового контролю окремі фахівці додають ще й оцінку його ефективності, зазначаючи, що ці елементи становлять механізм фінансового контролю, який повинен регламентуватися нормативними юридичними актами, що в сукупності утворюють фінансове право. Під механізмом контролю розуміють систему взаємопов'язаних методів, технологій і техніки контролю. Робота механізму полягає у сукупній регламентованій контрольній діяльності суб'єктів контролю на основі використовуваної методології контролю (цілі, завдання, принципи, форми, типи, методи). Інакше кажучи, робота механізму контролю полягає у реалізації формально встановлених процедур контролю.

Формально встановлені процедури контролю повинні передбачати такі основні цілі:

- формальне визначення та документальне закріплення (на основі законодавчих актів) порядку дій і взаємин, визначення кола суб'єктів управління з приводу планування,

організації, регулювання, контролю, обліку й аналізу під час реалізації конкретних управлінських дій, а також оцінювання наявності та стану ресурсів (потенціалів) об'єкта управління;

- визначення "точок контролю" для оцінювання різних аспектів реалізації конкретних управлінських дій;
- встановлення контрольованих параметрів об'єктів контролю;
- встановлення "критичних" точок контролю, у яких ризик виникнення помилок, перекручувань та інших небажаних моментів особливо великий;
- вибір типів і методів проведення контролю;
- вибір процедур; результати.

У системі управління механізм контролю є формою реалізації механізму зворотного зв'язку. Управляти - означає діяти цілеспрямовано, прагнучи до досягнення визначеної мети. Тому складовою механізму управління є механізм контролю. Саме через нього здійснюється зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління, отримується інформація про стан об'єкта управління.

Механізми контролю діють на всіх етапах, в усіх підсистемах життя суспільства. Від ефективності дії механізмів контролю багато в чому залежить ефективність функціонування системи управління. Усім цим і зумовлене ключове місце контролю у системі державного управління.

Системи фінансового контролю у різних країнах мають відмінності, зумовлені їхнім фінансово-промисловим розвитком, ступенем централізації управління економікою та соціальною сферою, історичними та законодавчими особливостями. Зазвичай системи організації фінансового контролю складаються із трьох основних ланок: державний фінансовий контроль, недержавний аудиторський контроль (незалежний аудит) і суспільний контроль.

У системі фінансового контролю виділяють фінансово-господарську та фінансово-бюджетну підсистеми. Фінансово-господарський контроль здійснюють на рівні підприємства (організації) бухгалтерія, фінансові та контрольні підрозділи, він охоплює контроль за формуванням і використанням ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових) із позицій мінімізації затрат на виробництво та реалізацію товарів (робіт, послуг) і максимізації результатів діяльності (виручки, прибутку). Фінансово-бюджетний контроль здійснюють органи державної влади, органи державного фінансового контролю, він охоплює рух фінансових потоків із бюджетної системи до одержувача бюджетних коштів і їх використання за цільовим призначенням.

Поняття "система фінансового контролю" в країні з ринковою економікою охоплює й аудиторську діяльність. Аудит не підміняє і не відміняє традиційних форм державного фінансового контролю. Будучи специфічним видом фінансового контролю, він складається з тих самих основних елементів.

У систему державного фінансового контролю входять такі елементи: теоретична база (визначення понять, цілей, завдань, принципів, вимог, видів державного фінансового контролю); нормативна база, методичне забезпечення;

- організаційні структури (зокрема їх ланки - центри відповідальності, статус і порядок взаємозв'язків останніх);

  - науково-дослідна та навчальна бази, кадрове забезпечення;

- матеріально-технічне та фінансове забезпечення (зокрема фінансові ресурси, відповідні умовам роботи техніка, приміщення тощо);

- інформаційно-комунікативна інфраструктура (інформаційне забезпечення, система комунікацій).

Розвиток системи державного фінансового контролю є однією з важливих умов упорядкованого функціонування державного апарату, ефективного використання бюджетних коштів і державної власності, істотного поліпшення якості роботи в усіх сферах суспільного життя.

Водночас співвідношення державного управління, правового регулювання, фінансового контролю, законності, правопорядку не є простим і повинно розглядатися як складна система відносин.

Здійснення державного фінансового контролю передбачає використання і загальнонаукових, і специфічних контрольних методів. До перших можна зарахувати аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, аналогію та моделювання, абстрагування та конкретизацію, системний і функціонально-вартісний аналіз. Специфічними методами фінансового контролю можна вважати органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри, вибіркові та суцільні спостереження, технологічний контроль, різноманітні експертизи, службове розслідування, експеримент); розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи); документальні узагальнення (інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання); узагальнення та реалізації результатів контролю (групування недоліків, хронологічна послідовність, систематизований спосіб групування; хроно-логічно-систематизований спосіб, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне обґрунтування, систематизований виклад недоліків у акті комплексної ревізії, прийняття рішень за результатами контролю, контроль виконання прийнятих рішень).

Особливе місце в наукових дискусіях посідає питання вибору відповідної моделі єдиної системи державного фінансового контролю: жорсткої - вертикальної, м'якої - конституційної чи інституціональної.

Одним із можливих підходів до вирішення цих теоретичних суперечок є інституціональний підхід до формування системи державного і фінансового контролю. Виділяють два взаємозалежні чинники, які мають вирішальне значення для формування системи державного фінансового контролю: організаційний і нормативно-правовий. Це дає змогу відокремити конституційний (установчий) державний фінансовий контроль, здійснюваний Рахунковою палатою, від інших форм контролю за управлінням фінансами та використанням суспільних ресурсів, зокрема президентського, урядового (адміністративно-управлінського), судового, прокурорського, аудиторського тощо. Усі ці інші форми (види) контролю та нагляду, зокрема ревізії фінансової діяльності суб'єктів господарювання, не є універсальними та всеохопними. Їх здійснюють державні органи, а також недержавні організації в межах установлених законом спеціальних (відомчих) повноважень і процедур. Наприклад, Конституційний Суд України розглядає конкретні справи про відповідність Конституції за скаргами на порушення конституційних прав і свобод громадян, запитами судів про конституційність конкретного закону, запитами Президента та парламенту.

Рахункова палата, крім законодавчо передбачених процедур, буде свою роботу на основі річних і поточних планів і програм, які формуються на основі необхідності забезпечення незалежного від інших гілок влади всебічного та всеосяжного загальнодержавного фінансового контролю. У цій необмеженості законом підстав (процедур) для ініціації проведення фінансового контролю, його об'єктів і часу проведення контрольних заходів проглядається ще один вияв самостійності державного фінансового контролю як особливого виду державної діяльності.

Із розбудовою єдиної системи державного фінансового контролю закономірно виникає питання про ієрархію об'єднаних у ній контролюючих органів. З цього приводу треба підкреслити, що за всієї рівноваги між виконавчою та законодавчою владою остання в демократичному суспільстві все-таки є певною мірою вищою за рівнем. Тому фактично в усьому світі фінансово-контрольні органи, які діють від імені законодавчої влади, вважаються вищим рівнем державного фінансового контролю, щодо них у літературі використовується відповідне визначення ВОФК (вищий орган фінансового контролю). І навіть більше, згідно зі статутами INTOSAI і EUROSАI повноваження вищої контрольної установи держави повинні бути визначені конституцією країни, а деталі можуть бути конкретизовані відповідними законами. Загальним у правовому статусі сучасних вищих органів державного фінансового контролю є закріплені конституціями підзвітність



парламенту, інституціональна незалежність від органів виконавчої влади та самостійність у питаннях планування та виконання аудиту.

Більшість фахівців щодо парламентського контролю вживають визначення "зовнішній" і "незалежний". Проте, як зазначено в Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, абсолютна незалежність державних органів неможлива, оскільки вони є частиною держави, а вищому контрольному органу необхідна функціональна організаційна незалежність для виконання доручених йому завдань. Незалежність ґрунтується на принципах відкритості та доступності результатів аудиту, самостійності в питаннях прийняття рішень щодо оприлюднення результатів досліджень тощо. Інституціональна незалежність вищих органів державного фінансового контролю доповнюється адекватним рівнем фінансової незалежності (видатки на їх утримання затверджують як окрему статтю державного бюджету). Причому припускається можливість існування інших додаткових джерел доходів для розвитку установи та заохочення службовців.

Наводимо таку організаційну схему державного фінансового контролю в зарубіжних країнах:

- перша категорія - вищий орган державного фінансового контролю підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;
- друга категорія - державні контрольні-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству чи відомству.

В економічній літературі висловлюється й думка, що на кожному етапі реалізації державного фінансового контролю за формуванням державних ресурсів, використанням бюджетних коштів і розпорядженням державною власністю повинні бути збережені всі нинішні контрольні органи. Науковці наголошують, що не можна розуміти єдину систему державного фінансового контролю як жорстко інтегровану систему з установленням рівнів підпорядкованості, взаємозалежності та взаємозамінності. Таку систему побудувати просто неможливо, та й в цьому і немає необхідності, ця система повинна бути єдиною лише тому, що має будуватися на єдиних принципах функціонування та вирішення поставлених завдань, з чітким визначенням органів контролю та розподілом функцій і повноважень кожного з них.

Окрім того, підкреслюють, що в єдиній системі державного фінансового контролю недоцільна багаторівнева співпорядкованість та ієрархічна замкненість. Інакше така жорстка сполученість перешкоджатиме адекватній гармонізації повноважень, функцій і сфер діяльності органів фінансового контролю, динамічним змінам економічних відносин, що реформуються. Одночасно системно- організаційна сумісність фінансового контролю

повинна бути спрямована на координацію діяльності всіх контрольних органів із забезпеченням їхньої незалежності. Тому важливо методологічно обґрунтовано розмежувати основні функції Державної аудиторської служби України, Рахункової палати, органів Казначейства та ревізійних органів головних розпорядників бюджетних коштів під час здійснення контролю за законністю бюджетного процесу.

Водночас велика кількість одержувачів бюджетних коштів і розпорядників державної власності, а також платників податків, актуальність завдання забезпечення контролю за дотриманням фінансової дисципліни на належному рівні з усією очевидністю вказує, що тут потрібні зусилля всіх без винятку контрольних органів, однак без дублювання в їхній роботі.

Концепція державного фінансового контролю - це не примха, а настійна необхідність. Вона має визначити методологічні основи формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю, розробляється на основі системної методології організаційно-функціонального підходу з урахуванням вітчизняного і зарубіжного досвіду. Важливо також враховувати, що у разі розроблення та ухвалення закону про державний фінансовий контроль в умовах відсутності ретельно продуманої концепції такого контролю надзвичайно велика небезпека перекосу в бік чи надмірної його жорсткості, чи необґрунтованого лібералізму, що може стати загрозою для перспектив розвитку національної економіки.

Тому для вирішення вищезазначених проблем і забезпечення ефективного державного фінансового контролю насамперед, необхідний програмний концептуальний документ. Така всебічно методологічно опрацьована концепція покликана визначити чітку стратегію організації дієвого фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, за законністю використання бюджетних коштів та ефективністю розпорядження державною власністю з обов'язковим установленням основних принципів і механізмів забезпечення належної взаємодії між усіма органами, які здійснюють державний фінансовий контроль. Ця стратегія повинна бути спрямована на чітке розмежування сфер діяльності конституційних та виконавчих органів, що здійснюють державний фінансовий контроль, а також на подолання необґрунтованого дублювання та паралелізму в їхніх функціях і повноваженнях з метою забезпечення подальшого підвищення всебічної захищеності державних коштів. Ці ж функції мають виконувати і бухгалтерські служби організацій, фінансованих із бюджету.

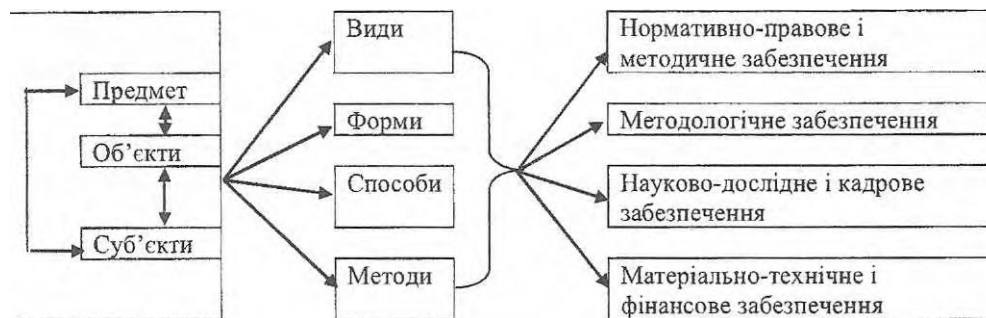
Концепція створення єдиної системи державного фінансового контролю має бути одночасно документом і науковим, і політичним: як науковий - відображати теоретичні та і методологічні основи контролю, як політичний - формулювати вимоги до законодавчої бази, до державної політики у сфері фінансового контролю.

Стрижнем концепції створення єдиної системи державного фінансового контролю повинен стати розподіл останнього на парламентський та урядовий.

## **2. Організаційні системи фінансового контролю в Україні**

На сучасному етапі постійного розвитку та ускладнення економічних відносин в Україні система фінансового контролю перебуває у стані постійних змін і удосконалення, яке останнім часом набуло ознак радикального реформування. За таких умов особливого значення набуває проблема удосконалення організаційних засад системи фінансового контролю в Україні. Це зумовлено тим, що саме від належної організації в остаточному підсумку залежить результативність і ефективність функціонування системи фінансового контролю. Водночас неодмінною запорукою сталого розвитку організаційних засад системи фінансового контролю є досконалість теоретичного підґрунтя з цього питання та узгодженість між ключовими поняттями: система фінансового контролю, організація системи фінансового контролю, організаційні засади системи фінансового контролю тощо. Саме це в остаточному підсумку підтверджує актуальність цього дослідження, визначаючи його мету й основні завдання. Стосовно визначення системи фінансового контролю і виокремлення основних її елементів, як показало дослідження літературних джерел з цієї проблематики, єдності не досягнуто. По-різному підходять сьогодні до визначення поняття "система фінансового контролю", підкреслюючи окремі характерні риси та ознаки, однак залишаючи поза увагою виділення елементів такої системи. В чинному законодавстві воно взагалі не закріплено, лише у проекті Закону України "Про систему фінансового контролю в Україні" визначено систему фінансового контролю як поєднання структурної побудови фінансового контролю, сукупності об'єктів та суб'єктів контролю та взаємодію між ними під час здійснення покладених функцій.

Таке визначення істотно звужує зміст поняття "система фінансового контролю", зводячи його до процесу взаємодії суб'єктів та об'єктів і, відповідно, під системою фінансового контролю необхідно розуміти сукупність елементів організації, функціонування та забезпечення дієвості контролю, в яку входять суб'єкт, об'єкт, види, форми, способи, методи, принципи, предмет, техніка, технологія тощо. З огляду на це структурна побудова системи фінансового контролю має такий вигляд, як на рис. 1.



**Рис. 1.** Структурна побудова системи фінансового контролю

Ця побудова найповніше відображає усі елементи системи фінансового контролю і ця схема взагалі, як і зміст окремих її елементів, є практично незмінною у сучасних умовах. Багато в чому це спричинено незмінним практичним підходом до організації системи фінансового контролю і тим, що фахівці не усвідомлюють необхідності перегляду парадигми організації системи фінансового контролю в Україні з урахуванням вимог сучасності.

Враховуючи вищенаведене, поняття організації системи фінансового контролю необхідно розглядати як симбіоз понять "організація" та "система фінансового контролю".

Зокрема, поняття організації системи фінансового контролю доводить, що під організаційними засадами в цьому сенсі доцільно розуміти підґрунтя - сукупність заходів, спрямованих на належне функціонування елементів системи фінансового контролю, завдяки чому система загалом набуває бажаних характеристик. Отже, в основу організаційних засад системи фінансового контролю покладено суб'єкти, об'єкти, види, форми, способи, методи, принципи, предмет, техніку, технологію фінансового контролю та певне забезпечення. Тобто організація системи фінансового контролю - це сукупність заходів, спрямованих на ефективне функціонування системи фінансового контролю із забезпеченням належного стану окремих елементів зазначеної системи, що в остаточному підсумку дасть змогу досягти поставленої кінцевої мети.

Основні недоліки нормативно-правового забезпечення системи фінансового контролю такі:

- система державного фінансового контролю України функціонує без базового закону, який би визначав основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб. Бюджетний кодекс України не врегулює цих питань;

- норми чинних законів та нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди взаємоузгоджені. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти.

З огляду на це, необхідно вжити таких заходів:

- створити робочу групу із розроблення Концепції єдиної системи фінансового контролю;
- розробити й затвердити програму законотворчої діяльності з удосконалення законодавства у сфері державного фінансового контролю, визначивши в ній конкретні терміни розроблення та ухвалення законів, інших законодавчих актів, встановити терміни її реалізації та постійний контроль за виконанням;
- прийняти Закон України "Про фінансовий контроль", який би унормував усі найважливіші складові цього дуже важливого для життєдіяльності держави процесу;
- здійснити аналіз нормативно-правових актів, що стосуються діяльності Державної аудиторської служби та Рахункової палати України, скасувати незаконні положення, які конфліктують з міжнародними правовими нормами.

Інша проблема, яка є наслідком безсистемності у правовому полі, - розбалансована система органів, що забезпечують фінансовий контроль в Україні.

Поряд з цим головним проблемним питанням контролюючих органів є розподіл контрольних повноважень і функцій зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю. Ці два види контролю зобов'язані створити у сукупності єдину систему, яка функціонуватиме за затвердженими правилами, принципами, процедурами здійснення контрольно-ревізійної діяльності.

Отже, система фінансового контролю повинна бути цілісною, проте не повинна передбачати багаторівневу підпорядкованість та ієрархічну замкненість. Кожен орган повинен вирішувати свої конкретні завдання, мати свої об'єкти перевірки та діяти за єдиними методологічними та організаційними принципами. Взаємодія органів, що входять до системи, та узгодженість їхніх дій гарантуватимуть прозорість руху бюджетних коштів, об'єктивне та всебічне інформування, а також належний контроль за усуненням порушень і реалізацією пропозицій.

Аналіз інших аспектів організації системи фінансового контролю зводиться до перегляду парадигми існування його форм.

Сьогодні до форм фінансового контролю належать: інспектування (ревізія), державний фінансовий аудит, незалежний аудит, внутрішній фінансовий (внутрішньогосподарський, відомчий) контроль, казначейський контроль, бюджетний контроль, контроль якості аудиту, податковий аудит тощо. Однак окремі з цих форм фінансового контролю потребують більшої

уваги внаслідок найнедосконаліших організаційних засад. До таких форм належать: внутрішній фінансовий контроль, контроль якості аудиту, податковий аудит. До того ж всі удосконалення повинні здійснюватися з урахуванням міжнародного досвіду фінансового контролю з огляду на чітке спрямування української економіки на вступ до Європейського Союзу та інші процеси міжнародної співпраці.

Під час досліджень державного фінансового контролю у зарубіжних країнах виявлено численні особливості, але не всі можна ефективно застосувати в Україні. Серед цих особливостей можна виокремити такі:

- державний фінансовий контроль повинен чітко відповідати критеріям незалежності. З цією метою доцільно законодавчо закріпити право суб'єктів державного фінансового контролю самостійно вибирати об'єкти та методи державного фінансового контролю, що, безперечно, сприятиме децентралізації контрольних функцій;
- до об'єктів державного фінансового контролю, що повинні підлягати перевіркам, доцільно, окрім підприємств та установ державної сфери, зарахувати підприємства приватного сектору економіки, що в остаточному підсумку підвищить рівень їхньої відповідальності за результати власної діяльності та, як наслідок, наповнення бюджету за рахунок вчасно сплачених податків та зборів;
- необхідно радикально переглянути підходи до формування складу суб'єктів здійснення державного фінансового контролю (контролюючих органів), а саме потрібно забезпечити незалежне обирання працівників контролюючих органів на пріоритетних засадах, що перешкоджатиме корупції в зазначених органах та обмежить вплив суб'єктивних чинників на заміщення таких посад.

Все це зумовлює потребу розроблення напрямів адаптації найважливіших напрацювань до українського середовища в наступних підрозділах. Розробленню цих напрямів передують вивчення специфічних ознак організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах, адже саме незалежний аудит є найважливішою ланкою загальної системи фінансового контролю у розвинених країнах.

Незалежний аудит сьогодні є важливою формою фінансового контролю та вважається найперспективнішим напрямом контрольної діяльності. З огляду на це, питання запозичення та адаптації важливих напрацювань зарубіжних країн у цій сфері доволі актуальне і повинно ґрунтуватись на визначенні поняття "організація незалежного аудиту" та виокремленні її елементів.

Зокрема, під організацією незалежного аудиту потрібно розуміти систему (комплекс) заходів, спрямованих на функціонування та координацію дій взаємопов'язаних та взаємозалежних окремих частин (елементів) системи з метою підтвердження достовірності

фінансової звітності суб'єкта господарювання. До елементів організації незалежного аудиту доцільно зарахувати: суб'єкти аудиту, учасників аудиту (об'єкти), регулюючий орган, засоби аудиту (нормативно-правове забезпечення) та результат аудиту.

Становлення в Україні державного фінансового контролю відбувалось одночасно з процесом державотворення і переходом до ринкових відносин. На жаль, на розбудову державного фінансового контролю у перші роки незалежності не було звернено належної уваги, що призвело до тривалого зволікання з формуванням його цілісної системи.

На початку реформ поширеною була думка про те, що в умовах переходу до ринкової економіки державний фінансовий контроль втрачає колишнє значення та стає зовсім непотрібним. У зв'язку з цим у програмі переходу до ринкової економіки, оснований на монетаристському підході, наголос зроблено на саморегульованій економіці, що функціонує стабільно та ефективно без втручання держави. Такий підхід став підставою для скасування окремих напрямів фінансового контролю й послаблення інших, що не було зумовлено реальним станом справ, зокрема, зменшенням кількості фінансових порушень і зловживань.

Водночас поява в Україні великої кількості різноманітних підприємств і організацій недержавної форми власності, з відмінними від державних структур джерелами фінансових ресурсів, принципами кредитування, ціноутворення, грошових розрахунків, розподілу доходів тощо, а також подолання в державі принципів партійності контролю і класового підходу до нього, скасування так званого робітничого, народного та інших, характерних для тоталітарного суспільства, різновидів контролю, усунення надмірної централізації в розвитку його органів забезпечило передумови для створення нових органів державного фінансового контролю.

У розвитку системи органів державного фінансового контролю в Україні можна виокремити два основні етапи. Перший - етап становлення (1990-2000), протягом якого було сформовано базові умови для створення системи органів державного фінансового контролю та мережі контролюючих органів, досягнуто законодавчого та конституційного закріплення ключових гарантій їхньої діяльності, започатковано законодавче обмеження контрольних повноважень щодо контролю підприємницької діяльності, організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення контрольної системи.

Другий етап - оптимізації та удосконалення (розпочався у 2001 р.), який передбачає поглиблене дослідження організації системи державного фінансового контролю і правове закріплення її складових з урахуванням позитивного правового зарубіжного досвіду, удосконалення взаємодії контролюючих органів, створення правових гарантій ефективності державного фінансового контролю та обмеження неправомірного втручання держави у господарську діяльність.

Реалізація першого етапу в основних рисах забезпечила формування системи державного фінансового контролю в Україні, що діє і сьогодні: було законодавчо визначено підстави контролю підприємницької діяльності; утворено інститути державного фінансового контролю у сфері виконавчої та законодавчої влади; окреслено компетенцію і форми роботи контролюючих органів.

Знаковими подіями в цей період розвитку державного фінансового контролю стало видання у квітні 1998 р. наказу Міністерства фінансів України за № 83 "Про порядок укладання угод щодо надання послуг (виконання робіт) та придбання матеріальних цінностей у суб'єктів господарювання, оплата яких проводиться за рахунок бюджетних коштів" та ухвалення у лютому 2000 р. Закону України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти".

Істотні корективи в розвиток вітчизняної системи державного фінансового контролю у 2000-2001 рр. внесли Закон України "Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" та Бюджетний кодекс України.

Важливість Бюджетного кодексу для системи органів державного фінансового контролю полягає в тому, що в ньому визначено повноваження зі здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства такими органами, як Верховна Рада України, Рахункова палата, Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державна контрольно-ревізійна служба (з 25.10.2015 - Державна аудиторська служба України) та відповідні місцеві ради.

Отже, на 2000 р. Україна загалом вже сформувала систему державного фінансового контролю, яка характеризується чималою кількістю контролюючих органів і частково сформованим правовим полем їхньої діяльності.

Особливістю другого етапу розвитку системи державного фінансового контролю є спрямованість зусиль державних органів на завершення процесу становлення цієї системи, що вимагає єдиного законодавчого визначення понять "державний фінансовий контроль", його об'єктів і суб'єктів, організації взаємодії між контролюючими органами, єдиного правового визначення методів здійснення контролю, створення правових засад щодо обмеження кількості суб'єктів контролю.

Вивчення зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю може стати корисним для вдосконалення вітчизняної системи контролю. Узагальнюючи досвід різних країн, можна дійти висновку, що організаційна схема державного фінансового контролю зазвичай має такий вигляд:

- вищий орган державного фінансового контролю, який підпорядкований парламенту або президенту (уряду) і контролює витрачання коштів державного бюджету;



- державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерстві відомств, підпорядковані як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству, які здійснюють контроль за правильністю витрачання державних коштів;
- податкове відомство, яке контролює надходження коштів до державного бюджету.

Правомірне й раціональне використання державних коштів є важливою передумовою правильного управління державними фінансами та дієвості прийнятих відповідними установами рішень. Для досягнення цієї мети необхідний ефективний вищий орган фінансового контролю, незалежний статус якого закріплено законодавчо.

У країнах Європейського Союзу діють чотири основні типи вищих органів фінансового контролю (ВОФК), а саме:

- 1) суд із судовими функціями;
- 2) колегіальний орган, який не має судових функцій;
- 3) незалежний ВОФК, котрий очолює Генеральний контролер-аудитор;
- 4) ВОФК у складі уряду, який очолює також Генеральний контролер- аудитор.

ВОФК семи країн - Франції, Бельгії, Люксембургу, Португалії, Іспанії, Італії та Греції - можна узагальнено зарахувати до типу "суд". ВОФК у Греції та Португалії є складовою судової системи і конституційно існує на паритетних засадах з іншими судами. Однак Європейський суд аудиторів, попри свою назву, не виконує функції суду. Іншим типом ВОФК є колегіальна структура, така як ВОФК Нідерландів, Німеччини та Австрії. У Великобританії, Ірландії та Данії існує монократична модель ВОФК, який не виконує судових функцій; у цих країнах ВОФК очолює Генеральний контролер-аудитор. Четверта модель являє собою систему, що склалась у Швеції та Фінляндії, де ВОФК входить до складу урядових органів. І Швеція, і Фінляндія мають два контрольні органи: перший - ВОФК - здійснює детальні ревізії та звітує перед урядом, другий - ще один контрольний орган із невеликим секретаріатом, очолюваний членами парламенту і підзвітний йому.

Основним міжнародним нормативним документом у сфері державного фінансового контролю є Декларація про керівні принципи фінансового контролю, прийнята в жовтні 1977 р. на IX конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю у місті Ліма (Лімська декларація). У декларації не йдеться про розроблення нових напрямів контролю, це швидше компіляція та систематизація загальноприйнятих основних принципів контролю за державними фінансами. Вона являє собою базовий, принциповий документ, що враховує різні системи фінансового контролю (а саме: монократичну та колегіальну), різне розуміння місця фінансового контролю у системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль досяг в окремих регіонах. Хоча Лімська декларація з

погляду міжнародного народного права не є обов'язковою для виконання, не можна недооцінювати її вплив на розвиток вищих органів фінансового контролю в деяких країнах.

Поряд з інститутами зовнішнього контролю у більшості країн діють також урядові контрольно-ревізійні системи, які здійснюють внутрішній контроль. Це передусім міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Японія, Швеція, Польща, Угорщина тощо). Міністерства фінансів під назвою "Державне казначейство" функціонують у США та Великобританії, як Міністерство фінансів та економіки - у Франції. У деяких країнах в системі виконавчої влади функціонує декілька фінансово-контролюючих відомств.

Системи внутрішнього контролю в європейських країнах дещо відрізняються. Можна виділити два підходи до побудови таких систем.

Перший з них, який використовується в таких країнах, як Франція, Португалія, Іспанія, можна назвати "відповідальністю третьої сторони". У країнах - членах ЄС, які використовують такий підхід, міністерство фінансів не лише відіграє ключову роль у розробленні проекту бюджету та розподілі коштів серед галузевих міністерств, а й також має право безпосередньо втручатися у ці процеси на стадії попереднього контролю через своїх службовців, які є у кожному галузевому міністерстві. Португалія має централізовану Генеральну фінансову інспекцію, яка підпорядкована міністру фінансів і відповідає за фінансовий контроль усіх бюджетних витрат урядових установ за фактом їх виконання. Окрім Генеральної фінансової інспекції, галузеві міністерства мають власні контрольні підрозділи.

Згідно з іншим підходом, який використовується в Нідерландах і Великобританії, відповідальність за контроль за витрачанням бюджетних коштів покладається на керівника галузевого міністерства. Цей підхід одержав назву "відповідальність керівництва". У країнах, які використовують такий підхід, кожне галузеве міністерство повністю відповідає за витрачання власного бюджету й за провадження конкретних перевірок і контролю. Наприклад, Служба внутрішнього контролю міністерства фінансів Великобританії відповідає не за безпосередній контроль за витрачанням бюджетних коштів галузевими міністерствами, а за створення у кожній урядовій установі власної контрольної служби, яка здійснюватиме ефективний фінансовий контроль.

Державний фінансовий контроль в Україні за компетенцією контролюючих органів можна поділити на:

- контроль органів загальної компетенції: Верховної Ради України Президента України, Кабінету Міністрів України, органів судової влади, органів місцевого самоврядування;

- контроль органів спеціальної компетенції: Рахункової палати України Міністерства фінансів України (Державної аудиторської служби України, Державного казначейства України), Державної фіскальної служби України.

Крім цього, згідно із законодавством певні функції щодо здійсненні державного фінансового контролю покладені на Національний банк України, митні органи, Державну комісію з цінних паперів і фондового ринку, Управлінні страхової діяльності Міністерства фінансів (нагляд за діяльністю страховій організацій), органи державного пробірною контролю.

Органом зовнішнього державного фінансового контролю в Україні є Рахункова палата. Статтею 98 Конституції України передбачено, що Рахункові палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженнями коштів до Державного бюджету України та їх використанням. 11 липня 1996 р ухвалено Закон України "Про Рахункову палату", який набув сучасного вигляду; після внесення змін та доповнень.

Об'єктами контролю Рахункової палати під час виконання повноважень визначених частиною першою цієї статті, є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, зокрема закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування Національний банк України та інші фінансові установи.

Рахункова палата за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):

- 1) регулярно інформує Верховну Раду України, Президента України про результати здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), зокрема про факти порушень бюджетного законодавства;
- 2) подає Верховній Раді України висновки щодо проекту закону про Державний бюджет України;
- 3) щокварталу подає Верховній Раді України висновки про стан виконання закону про Державний бюджет України, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень;
- 4) подає Верховній Раді України висновки і пропозиції щодо річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Аналіз ст. 1 і 3 Закону України "Про Рахункову палату" дає змогу зробити висновок, що, хоча Рахункову палату і не визначено в законі як вищий орган фінансового контролю, фактично вона є таким органом, тому було б доцільно, щоб Закон "Про Рахункову палату" відповідав принципам Лімської декларації.

Насамперед необхідно наголосити на тому, що багато положень вищезгаданого закону, які згідно з Лімською декларацією повинні бути визначені в національній Конституції, в ній не містяться, а викладені лише в аналізованому законі. Йдеться, зокрема, про: а) принцип інституційної та фінансової незалежності ВОФК та його членів (зокрема процедуру їх відкликання); б) відносини ВОФК і парламенту; в) обов'язок ВОФК щорічно повідомляти парламент про результати діяльності; г) основні контрольні повноваження ВОФК.

Незалежність вищих органів фінансового контролю є основною умовою ефективності фінансового контролю (Лімська декларація, ст. 5). Достатня незалежність органів фінансового контролю повинна бути закріплена на законодавчому рівні. Аналізований закон закріплює організаційно-інституційну незалежність Рахункової палати (ст. 3).

Незалежність повинна поширюватись не лише на сам вищий орган фінансового контролю як державний інститут, а й на його членів та аудиторські кадри (Лімська декларація, ст. 6). Принцип незалежності членів Рахункової палати достатньою мірою відображений у законі (Закон, ст. 8). Закон містить положення про призначення на посаду та про звільнення членів Рахункової палати. Членів Рахункової палати призначає парламент України, що підкреслює її незалежність від виконавчої влади, яку вона контролює. Оскільки Рахункова палата України побудована за колегіальним принципом, закон передбачає призначення її членів за поданням голови Рахункової палати.

Відмінність українського закону від принципів Лімської декларації полягає в тому, що він не гарантує можливості для Рахункової палати безпосередньо звернутися до Верховної Ради з приводу виділення із необхідних, на її погляд, коштів із державного бюджету, хоч це прямо не заборонено.

Незалежність ВОФК від законодавчої та виконавчої влади повинна виявлятися передусім у виборі видів і напрямів перевірок та у виконанні програм перевірок (Лімська декларація, ст. 13). ВОФК сам складає програми перевірок, інші державні органи не можуть впливати на цей процес. ВОФК не повинен виконувати вказівки щодо проведення чи скасування певних перевірок, змін мети чи об'єкта перевірки тощо. Цей аспект повинен регулюватися окремими положеннями закону. В новій редакції Закону України "Про Рахункову палату" від 2.07.2015 р. враховано принципи Лімської декларації та надано Рахунковій палаті (ст. 27) право діяти згідно з планами роботи, затвердженими на засіданні Рахункової палати. Звернення Верховної Ради України, її комітетів та інших органів, депутатські запити і звернення, звернення Президента України, Кабінету Міністрів України з пропозиціями про здійснення Рахунковою палатою заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) розглядаються на засіданні Рахункової палати щодо прийняття рішення про їх внесення до планів роботи. Якщо такі звернення, запити не

враховано у планах роботи, Рахункова палата надає аргументовану відповідь у встановленому порядку, що звужує можливості для здійснення прямого тиску на діяльність Рахункової палати.

Право ВОФК на отримання достовірної інформації є гарантією ефективності фінансового контролю (Лімска декларація, ст. 10).

Закон України передбачає, що необхідною умовою для роботи Рахункової палати є право на отримання інформації (Закон, ст. 8). Рахункова палата повинна визначати потрібний обсяг документації та інформації в кожному окремому випадку. З одного боку, вона має належні професійні повноваження, з іншого - принципу ефективності й незалежності фінансового контролю суперечила б відмова з боку установи, яку перевіряють, надавати необхідні документи. З огляду на право отримання інформації закон також правомірно встановлює вимоги щодо дотримання державної таємниці (Закон, ст. 16). Але законом не визначено терміни надання необхідної інформації, документів або довідок, зокрема фінансових звітів (Лімска декларація, ст. 10).

Для ефективного фінансового контролю ВОФК необхідно надати повні контрольні повноваження. Тому в Лімській декларації зазначено, що діяльність держави загалом, незалежно від того, відображено це у державному бюджеті чи ні, підлягає перевірці з боку ВОФК (Лімска декларація, ст. 18-25). Винесення за межі бюджету будь-яких сфер не означатиме звільнення від перевірок ВОФК. Окрім того, контрольні повноваження ВОФК повинні поширюватися і на приватногосподарську діяльність держави (підприємства з державною участю), на використання державних коштів у приватному господарстві (наприклад, підприємства, що одержують дотації від держави) та на перевірку сплати податків. Із цього погляду закон України відповідає принципам Лімської декларації.

Дієвість Рахункової палати забезпечуватиметься її спроможністю як органу фінансового контролю впливати у певний спосіб на перевірений орган, щоб добитися усунення виявлених порушень та одержати доступ до компетентних інстанцій, які повинні вживати необхідних заходів у разі відмови виправити порушення або в разі виявлення серйозних зловживань (Лімска декларація, ст. 11). Положення закону достатньою мірою відповідають принципам виконання рекомендацій за результатами перевірок (Закон, ст. 32, 33).

Створення інформаційного каналу між громадськістю і Рахунковою палатою для інформування про результати роботи останньої сприятиме формуванню у широких верств населення уявлення про завдання та функції Рахункової палати. З іншого боку, в ході публічного обговорення виявлених недоліків чиниться тиск, якого не можуть уникнути компетентні відповідальні інстанції (Лімска декларація, ст. 16; Закон, ст. 30).

Проведений аналіз дає змогу зробити загальний висновок, що загалом Закон України "Про Рахункову палату" відповідає принципам, викладеним у Лімській декларації, хоча деякі положення декларації у ньому не відображено. Доцільно було б внести зміни та доповнення до закону з тим, щоб ліквідувати ці недоліки.

Контрольні повноваження Президента України у сфері виконавчої влади зумовлені конституційним становищем глави держави як гаранта державного суверенітету, додержанням Конституції України, прав і свобод людини.

Президент може припинити повноваження Верховної Ради України, підписати закони, ухвалені Верховною Радою України, або накладати на них вето і повернути їх на повторний розгляд Верховної Ради, скасувати акти Кабінету Міністрів України, які не відповідають певним вимогам.

Президент здійснює опосередкований контроль, реалізуючи своє конституційне право на призначення третини складу Конституційного Суду України, створення судів, утворення, реорганізацію і ліквідацію міністерств та інших центральних органів виконавчої влади тощо. Президент України також видає укази та розпорядження, обов'язкові для виконання на території України.

Відповідно до Конституції України Кабінет Міністрів України є вищим органом виконавчої влади, який спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади, тобто здійснює контроль за всіма ланками виконавчої влади.

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України:

- здійснює контроль за дотриманням державної дисципліни цін і тарифів у галузях народного господарства;
- виконує роботу, пов'язану з удосконаленням механізму ціноутворення;
- визначає порядок організації та проведення міжнародних торгів в Україні та здійснює контроль за їх проведенням, надає пропозиції щодо порядку експорту та імпорту товарів;
- відповідно до законодавства здійснює контроль за дотриманням міністерствами, іншими центральними та місцевими органами державної виконавчої влади, суб'єктами підприємницької діяльності зобов'язань, що випливають із міжнародних договорів України з питань зовнішньоекономічної діяльності;
- здійснює контроль за ефективним використанням бюджетних коштів установами та організаціями, що входять до сфери його управління.

Захист фінансових інтересів держави та контроль за дотриманням фінансової дисципліни всіма органами виконавчої влади здійснює Міністерство фінансів України, яке у межах своїх повноважень:

- забезпечує захист фінансових інтересів держави та фінансових прав підприємств, установ, організацій, незалежно від форм власності, та громадян, здійснює у межах своєї компетенції контроль за виконанням актів законодавства;
- здійснює контроль за випуском і обігом цінних паперів, веде загальний реєстр випуску цінних паперів в Україні, видає дозволи на здійснення діяльності щодо випуску й обігу цінних паперів;
- бере участь у роботі керівних органів фондових бірж і здійснює контроль за дотриманням положень статуту та правил фондових бірж;
- організує роботу щодо формування державного фонду дорогоцінних металів і коштовного каміння, стежить за використанням, обліком і збереженням, збиранням та переробкою брухту і відходів дорогоцінних металів на підприємствах, в установах незалежно від форм власності;
- бере участь у розробленні пропозицій щодо вдосконалення структури органів державної виконавчої влади та здійснює контроль за витрачанням коштів на їх утримання. Аналізує доцільність витрат на утримання органів законодавчої, виконавчої та судової влади і готує пропозиції щодо їх оптимізації;
- приймає рішення про створення, реорганізацію, ліквідацію підприємств, установ і організацій, основаних на загальнодержавній власності, затверджує їхні статuti (положення), контролює їх дотримання та приймає рішення у зв'язку із порушенням статутів;
- здійснює контроль за ефективністю використання і зберігання закріпленого за підприємствами, установами і організаціями державного майна;
- здійснює загальне керівництво та методологічне забезпечення роботи державної контрольно-ревізійної служби в Україні, розробляє пропозиції, спрямовані на вдосконалення контролю за використанням коштів державного бюджету.
- Державне управління поступово змінює акценти. Дедалі більшого значення набувають аналітичні, прогностичні функції, орієнтація на роботу в ринкових умовах.
- Відповідно змінюються й функції Міністерства фінансів. Воно покликане розробляти рекомендації в галузі економічної, фінансової, податкової та кредитно- грошової політики держави, здійснювати вирішальний вплив на економічну ситуацію в країні. Аналіз і прогноз руху доходів державного бюджету та пропозиції щодо його зростання та підвищення ефективності використання видатків передбачають і виконання Міністерством фінансів функцій державного фінансового контролю, які б переважно стосувались контролю над видатковою частиною бюджету. У зв'язку зі створенням Державного казначейства, функціонуванням Державної фіскальної та Державної аудиторської служби необхідно звернути увагу на співвідношення контрольних повноважень між Міністерством фінансів як

органом виконавчої влади, Національним банком та діяльністю названих структур. В інтересах здійснення такого контролю, який провадився б задля вирішення фінансових проблем, необхідно чітко окреслити контрольну функцію цих державних органів та передбачити форми взаємодії їх у проведенні фінансового контролю.

- Щодо внутрішнього державного фінансового контролю, то в Україні застосовується модель "відповідальності третьої сторони", оскільки, окрім відомчого контролю з боку контрольно-ревізійного апарату відповідного міністерства або відомства, його також здійснюють Державна аудиторська служба України та Державне казначейство України.

- Головне завдання Державної аудиторської служби України - здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, за збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

- Державна аудиторська служба України складається із офісів Держаудитслужби: Головного офісу, Північного офісу, Північно-східного офісу, Східного офісу, Західного офісу та Південного офісу.

Державне казначейство України і його підрозділи в регіонах контролюють витрачання коштів державного бюджету установами і організаціями відповідно до їхніх кошторисів.

Головними завданнями Державної фіскальної служби України визначені:

1) реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби із правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення у межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

2) внесення на розгляд міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної податкової політики; державної політики у сфері державної митної справи;



державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

Крім бюджетного та податкового контролю, в системі фінансового контролю важливе місце посідає банківський контроль, який здійснює Національний банк України у сфері кредитно-грошових відносин.

Суспільство з розвинутою ринковою економікою не може існувати без розгалуженої банківської системи. Вона є незмінним атрибутом розвитку економіки - що вищий рівень розвитку економіки, то міцнішими будуть банки, кращим стан банківської системи. Закон України "Про банки і банківську діяльність" визначає правові основи діяльності банків, а також контрольну функцію Національного банку, яка полягає у здійсненні контролю за додержанням банками банківського законодавства, економічних нормативів та власних нормативних актів. Національний банк підзвітний Верховній Раді. На нього покладається упровадження єдиної державної політики в галузі грошового обігу, кредиту, зміцнення грошової одиниці, координація банківської системи загалом, а відповідно й здійснення контролю за реалізацією цієї політики.

Важливу функцію контролю виконує Національний банк щодо комерційних, страхових та інвестиційних компаній: він повинен здійснювати чіткий контроль за ліквідністю їхніх балансів, щоб банки не збанкрутували. Національному банку доручено інформувати про стан справ у тій чи іншій фінансовій установі, яка працює з приватними інвесторами.

Важливим елементом фінансового контролю у сфері державного управління є валютний контроль.

Національному банку України відведена роль головного органу валютного контролю. Він здійснює контроль за виконанням правил регулювання валютних операцій на території України з усіх питань, що не входять до компетенції інших державних органів, а також забезпечує виконання уповноваженими банками всіх процесів щодо здійснення валютного контролю. Своєю чергою, уповноважені банки контролюють валютні операції, які здійснюють резиденти і нерезиденти через ці банки.

Поряд із банками функцію валютного контролю виконують органи Державної фіскальної служби України, Міністерство інфраструктури. Державна фіскальна служба України здійснює фінансовий контроль за валютними операціями резидентів і нерезидентів на території нашої держави та за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України. Міністерству інфраструктури доручено контроль за дотриманням правил поштових переказів та пересилання валютних цінностей через митний кордон України.

Отже, і у сфері валютного контролю загалом вже сформовано систему органів, які здійснюють контроль, та визначено основні напрями їхньої діяльності з урахуванням умов, які склалися.

Законодавство України регулює питання контролю за діяльністю інвестиційних фондів. Наприклад, відповідно до Закону України "Про цінні папери і фондову біржу" та Положення про інвестиційні фонди й інвестиційні компанії державний контроль за діяльністю фондів забезпечують Міністерство фінансів та місцеві фінансові органи. Державний контроль за комерційною діяльністю фондів з приватизаційними паперами згідно з п. 27 Положення забезпечує Фонд державного майна. Міністерство фінансів та Фонд державного майна встановлюють і порядок контролю за діяльністю фондів щодо розміщення приватизаційних паперів.

Фонд державного майна України здійснює державну політику щодо приватизації державного майна, виступає орендодавцем майнових комплексів, що є загальнодержавною власністю. У своїй діяльності Фонд підпорядкований і підзвітний Верховній Раді України. В Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, в інших містах і районах України Фонд створює регіональні відділення.

Основні функції Фонду - реалізація прав на розпорядження майном державних підприємств, укладання договорів із посередниками щодо організації підготовки до приватизації та продажу об'єктів приватизації, видавання ліцензій посередникам; вжиття заходів щодо залучення іноземних інвесторів до процесу приватизації, проведення інвентаризацій загальнодержавного майна; здійснення аудиторських перевірок ефективності його використання тощо.

Як відомо з досвіду інших країн, і сама система контролю, і системи окремих його видів не є статичними, раз і назавжди визначеними за змістом і обсягом, формами і методами. Вони формуються, змінюються та вдосконалюються згідно з тими завданнями, що їх держава вирішує на певних етапах розвитку.

### **3. Законодавче та нормативне забезпечення державного фінансового контролю**

Своєрідність державних фінансів перехідного періоду, їх глибока внутрішня суперечливість, незавершеність процесів переходу від економіки одного типу до економіки зовсім іншого типу проявляються у державному фінансовому контролі. Це зумовлено його об'єктивною роллю в реалізації державної фінансової політики, його складністю і всеохопністю. Різними своїми аспектами державний фінансовий контроль так чи інакше торкається інтересів практично кожного громадянина й усіх юридичних осіб.

Державний фінансовий контроль є однією із завершальних стадій управління фінансами, і, водночас, необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами загалом. Складність розуміння фінансового контролю зумовлена складністю самих фінансів. Оскільки фінанси є основою суспільної діяльності в будь-якій сфері й водночас відображають її матеріальну результативність, то державний фінансовий контроль - це своєрідний лакмусовий папірець, за

допомогою якого можна зримо проявити весь процес руху фінансових ресурсів, починаючи зі стадії їх формування, що необхідно, щоб розпочати діяльність у будь-якій сфері публічного життя, і завершуючи одержанням фінансових результатів цієї діяльності.

Основним міжнародним нормативним документом у сфері державного фінансового контролю є Декларація про керівні принципи фінансового контролю, прийнята у місті Ліма в жовтні 1977 р. на IX конгресі INTOSAI - міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, що діє під егідою ООН і об'єднує незалежні державні органи фінансового контролю 174 країн світу (Лімська декларація). У Декларації йдеться про компіляцію та систематизацію загальноприйнятих основних принципів контролю за державними фінансами. Це базовий, принциповий документ, що враховує різні системи фінансового контролю (а саме: монократичну та колегіальну), різне розуміння місця фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль досяг в деяких регіонах. Хоча Лімська декларація, з погляду міжнародного права, не є обов'язковою, не можна недооцінювати її вплив на розвиток вищих органів фінансового контролю в окремих країнах.

Принципи фінансового контролю зафіксовано в Лімській декларації керівних принципів контролю. Це, зокрема, такі принципи:

- незалежність фінансового контролю як неодмінного атрибута демократії та обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами;

- законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю;
- визначення необхідності здійснення попереднього контролю та контролю за фактичними плодами;

наявність внутрішнього та зовнішнього контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю;

- гласність і відкритість органів контролю з обов'язковою вимогою дотримання комерційної чи іншої таємниці, захищеної законом.

У Лімській декларації зазначено, що контроль державних фінансів не є самоціллю, це обов'язковий елемент регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що дало б змогу в кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, добитись відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому.

Конституція Української держави відіграє важливу роль в організації фінансового контролю, яка визначає повноваження у сфері фінансового контролю Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати тощо. Однак криза фінансового законодавства ускладнює проблему нормального функціонування фінансової системи держави, а отже, і здійснення фінансового контролю.

Розглядаючи конституційні норми, особливу увагу варто звернути, зокрема, на такі аспекти:

- в статтях 13, 41, 116 Конституції України закріплено принципові положення, що стосуються відносин власності в нашій країні;
- стаття 67 передбачає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом;
- відповідно до статті 85 контроль за виконанням державного бюджету України здійснює Верховна Рада України;
- стаття 85 також передбачає здійснення Верховною Радою контролю за діяльністю Кабінету Міністрів України;
- відповідно до статті 98 контроль за надходженням та використанням коштів державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата;
- Кабінет Міністрів України забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України державного бюджету України;

- територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, яке є в комунальній власності, затверджують бюджети відповідних адміністративно- територіальних одиниць і контролюють їх виконання, здійснюють контроль за їхньою діяльністю (стаття 143).

Сьогодні особливе місце в правовому регулюванні відносин щодо державного фінансового контролю займає Закон України "Про Рахункову палату", оскільки цей Закон визначає правові основи діяльності самостійного контрольного органу, який діє незалежно від будь-яких інших органів держави, утворений і підзвітний Верховній Раді України. Окрім цього, передбачено, що Рахункова палата здійснює контроль на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності та неупередженості. У цьому законі визначено принципи здійснення контролю, що дуже істотно, оскільки в жодному законодавчому документі немає методологічних та засадничих положень щодо державного фінансового контролю в Україні. На жаль, загальні положення і в цьому законі обмежені лише визначенням принципів контролю та завданнями Рахункової палати.

Рахункова палата є державним конституційним органом спеціальної юрисдикції, незалежним від інших органів державної влади України, що відповідно до закону здійснює три групи функцій: контрольні, аналітичні та експертні.

Принципова відмінність Рахункової палати від інших контрольних органів, які існували в Україні, полягає в тому, що вона сформована представницькою владою для контролю за використанням виконавчою владою коштів платників податків, залишаючись одночасно незалежною від осіб та установ, яким доручено розпорядження цими коштами.

Отже, Рахункова палата є органом зовнішнього фінансового контролю, на відміну від органів контролю відомчого - внутрішнього.

Разом з тим, на багатьох напрямках Рахункова палата має спільні з Державною аудиторською службою України об'єкти контролю, але загалом сфера застосування її повноважень значно ширша, вона поширюється на Верховну Раду, Національний банк України, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна, органи виконавчої влади, усі державні органи й установи, створені згідно із законодавством України.

Аналіз історії Закону України "Про Рахункову палату" дає підстави зробити висновок, що, хоча Рахункова палата і не визначена в Законі як "вищий" орган фінансового контролю, фактично вона таким є, тому доцільно, щоб Закон "Про Рахункову палату" відповідав принципам Лімської декларації. Зважаючи на викладене вище, необхідно проаналізувати Закон України "Про Рахункову палату", щоб з'ясувати, наскільки принципи Лімської декларації враховано на законодавчому рівні в Україні. А

питання про те, чи завжди практичне здійснення фінансового контролю відповідає принципам Лімської декларації, потребує окремого дослідження.

Виконаний аналіз дає підстави стверджувати, що Закон України "Про Рахункову палату" значною мірою відповідає принципам, викладеним у Лімській декларації, хоча деякі положення Декларації не відображені у цьому законі, а окремі статті Закону суперечать принципам Декларації (зокрема, положення щодо планування діяльності Рахункової палати).

Зважаючи на це, доцільно переглянути рішення Конституційного Суду України, згідно з яким визнано недійсним положення Закону України "Про Рахункову палату", що Рахункова палата здійснює "вищий державний фінансово-економічний контроль", та скасовано функції її контролю "за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою постанов, у тому числі з фінансових і економічних питань".

Проаналізувавши законодавчі, нормативно-правові акти, які регламентують правове регулювання відносин у сфері фінансового контролю в Україні, можна зробити висновок, що в кожному з напрямів цього контролю в Україні нині напрацьована відповідна законодавча база, яка загалом забезпечує організаційно-функціональні потреби контрольних органів. Однак вона не вирішує повною мірою питання розмежування повноважень між цими органами, взаємодії між ними, періодичності проведення перевірок різними державними службами.

Крім того, у цих законодавчих актах зовсім не відображено методологічні аспекти (крім принципів здійснення контролю, які є в законах "Про Рахункову палату" і "Про аудиторську діяльність"), узагальнювальні поняття, основні терміни, форми, методи контрольної діяльності, немає визначення таких понять, як державний фінансовий контроль, його функції, принципи, форми і методи.

Отже, правову базу здійснення фінансового контролю в Україні ще повністю не сформовано. Серед основних законів, які визначають лише загальні для всієї економіки поняття, і конкретних законів, що пов'язані з організацією : функціонуванням відповідних контрольних органів Рахункової палати, Державної аудиторської служби, Державної фіскальної служби, аудиторських фірм, немає закону, який би забезпечив комплексний підхід до правового регулювання фінансового контролю, визначив контроль як систему відносин, що побудована на загальних принципах, об'єднана спільними формами і методами контрольних дій, але відрізняється функціями, конкретними завданнями, суб'єктами виконання та об'єктами застосування.

Зважаючи на те, що сучасний етап соціально-економічного розвитку потребує створення системи фінансового контролю, адекватної потребам демократичного

суспільства, до побудови якого прагне Україна, назріла потреба відповідного вдосконалення правового регулювання організації та діяльності органів державного контролю, оскільки контрольна діяльність в Україні доволі малоефективна.

Доцільно прийняти законодавчий акт, який би визначав засадничі положення, принципи, завдання, форми і методи здійснення державного фінансового контролю в Україні і забезпечив би функціонування його як системи відносин між державою та її контрольними органами і підконтрольними об'єктами, тобто Закон України "Про державний фінансовий контроль в Україні".

#### **4. Порядок взаємодії органів у системі державного фінансового контролю**

Розвиток ринкових відносин ставить перед теорією і практикою фінансового контролю нові завдання. Потрібно уточнити концептуальні основи формування й розвитку фінансового контролю, його організації, осмислити, як функціонують його органи, опрацювати новітні методології та досвід здійснення контрольних заходів. Трансформаційна модель фінансового контролю вимагає провадження якісно нового менеджменту на сучасному етапі розвитку економіки України, яка дедалі більше набуває властивостей змішаної.

Система державного фінансового контролю, яка побудована в Україні, не забезпечує повною мірою на належному рівні фінансово-бюджетну дисципліну як загалом у державі, так і на регіональному рівні зокрема. Це є наслідком низки проблем, які спричиняють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень.

Становлення та розвиток такої інституції, як Рахункова палата, значною мірою залежать від нормативно-правового забезпечення її взаємодії, як органу фінансового контролю, з Президентом України, Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України та іншими організаціями.

Згідно із чинним законодавством Рахункова палата, реалізуючи надані їй повноваження як органу державного фінансового контролю, повинна в обов'язковому порядку інформувати Верховну Раду України, її комітети, оскільки зазначене положення передбачене саме Законом "Про Рахункову палату" як одне з основних (ст. 17 Закону України "Про Рахункову палату").

Тому, лише законодавчо врегулювавши статус Рахункової палати, можна створити незалежний вищий орган фінансового контролю.

Сьогодні потребують глибокого вивчення та аналізу питання, які саме з: необхідно здійснити у новому Законі про Рахункову палату, але, в будь-які випадку, для цього

потрібно зовсім по-новому розглядати статус Рахункової палати як "незалежного органу фінансового контролю".

Стаття 37 "Взаємовідносини Верховної Ради України з Рахунковою пала визначає, в принципі, характер цих відносин. Не заглиблюючись у змістові положення вказаної статті закону, можна зробити один висновок - стосунки між Верховною Радою України та Рахунковою палатою будуються не на паритетних відносинах.

Крім того, комітет Верховної Ради України обговорює за спеціальною процедурою, встановленою відповідним комітетом Верховної Ради України, згідно з чинним законодавством України кандидатури на обрання Голови Рахункової палати.

Ніхто не скасовував відповідні норми закону, отже, такий комітет повинен бути створений у Верховній Раді України, або ж його функції (співпраця з Рахунковою палатою) повинні бути покладені на якийсь із уже чинних, наприклад, Комітет Верховної Ради України з питань бюджету, з таких причин:

1. Жоден з комітетів, які нині діють, не систематизує та не аналізує цих матеріалів, не координує та не відстежує діяльність Рахункової палати, не кажучи вже про визначення законності дій посадових осіб Рахункової палати, як це передбачено в Законі.
2. Рахункова палата керується законодавчою нормою, згідно з якою може лише надавати пропозиції про зупинення законодавчих актів КМУ (частина статті 38 Закону) та не має відповідного (єдиного) комітету, через який можна було б реалізувати бюджетну нормотворчу політику. Тому Рахункова палата залишається осторонь законотворчого процесу, і лише у виняткових випадках на її законотворчі ініціативи звертають увагу у Верховній Раді України.
3. Відсутність такого комітету прямо впливає на імідж Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю, оскільки про її роботу, як правило, згадують в окремих випадках деякі депутати, і то під час обговорення тих чи інших необхідних для політичних лобіювань питань, а загальну діяльність Рахункової палати жоден комітет не розглядає.

Завдяки створенню такого комітету низку нагальних першочергових питань Рахункова палата могла б вирішувати значно легше (хоча б, наприклад, підготовку нової редакції Закону України "Про Рахункову палату України" з метою його адаптації до вимог Лімської декларації). Ці взаємні стосунки потрібно будувати саме на співпраці між цим комітетом та Рахунковою палатою, оскільки не може йтись про створення якоїсь "надструктури" над Рахунковою палатою, котра б тільки контролювала її діяльність та надавала відповідні доручення.



Отже, сьогодні форма взаємозв'язку Рахункової палати з Верховною Радою України дуже специфічна, основана на визначеній у законодавчому порядку майже повній залежності (підконтрольності) Рахункової палати від Парламенту. Тобто чинна законодавча база завуальовано визнала Рахункову палату органом парламентського контролю за використанням коштів Державного бюджету України, що є недостатньо обґрунтованим. У нормативно-правовому значенні Конституції України Рахункова палата є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції й Верховна Рада України як орган законодавчої влади не має права скасувати чи обмежити конституційні повноваження Рахункової палати, передавати їх будь-яким іншим органам або ж взяти на себе їх здійснення.

Доволі важливим в організації роботи Рахункової палати є питання стосунків між нею та Президентом України, побудованих на їх паритетних взаємостосунках, враховуючи, передусім, їх різну юридичну природу в системі органів державної влади.

Так, відповідно до статті 27 Закону під час формування планів роботи Рахункової палати передбачено обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Президента України. Однак цією ж статтею визначено, що до плану роботи Рахункової палати обов'язково повинно входити виконання звернень не менше як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України.

Про взаємно незалежні відносини в діяльності між Рахунковою палатою та Президентом України також свідчить частина третя статті 27 Закону, яка надає Рахунковій палаті право, якщо неможливо виконати звернення, повертати його з обґрунтованою письмовою відповіддю.

Чинний закон не містить ніяких інших положень про взаємодію між Президентом України та Рахунковою палатою (зазначене твердження не охоплює питання можливості здійснення Рахунковою палатою контрольних заходів щодо кошторису витрат допоміжних органів і служб Президента України).

Аналізуючи чинну нормативно-правову базу, звернемо увагу на такий факт, як нормативно стримане забезпечення діяльності Рахункової палати. У небагатьох актах Президента України, які стосуються Рахункової палати, простежується спрямованість на зміцнення її статусу, удосконалення її відносин з органами виконавчої влади та на забезпечення, певною мірою, її діяльності, хоча ця політика не є послідовною.

Зокрема, щоб ліквідувати певні прогалини у законодавстві, 19.09.2000 р. Президент України підписав Указ № 1074/2000 "Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів". Статтями 2, 3 цього Указу Міністерству фінансів України, Фонду державного майна України.. Державній казначейській службі

України, Міністерству доходів і зборів, іншим державним контрольним органам доручено забезпечити взаємодію з Рахунковою палатою; подання зведеної фінансової звітності, оперативної інформації про хід виконання бюджету.

Статтею 4 цього Указу запропоновано Генеральній прокуратурі України, іншим правоохоронним органам забезпечити належний розгляд контрольних-аналітичних матеріалів, переданих Рахунковою палатою.

Починаючи з 2001 р., Кабінету Міністрів України доручено передбачати під час розроблення проекту закону про Державний бюджет України додаткові асигнування на утримання Рахункової палати, враховуючи необхідність виконання нею повна передбачених Конституцією і законами України завдань і функцій, не допускати протягом бюджетного року зменшення без законних підстав бюджетного фінансування Рахункової палати (стаття 5 Указу).

Зазначена норма за суттю важлива, оскільки забезпечення якісної та своєчасної діяльності та хоча б відносної незалежності такого державного органу, як Рахункова палата, певною мірою залежить від достатнього її фінансування.

Сьогодні чинне законодавство належно не забезпечує незалежність Рахункової палати.

Конституційний Суд України, розглядаючи подання Президента України щодо відповідності Конституції України Закону України "Про Рахункову палату України", у своєму Рішенні зазначив, що Верховна Рада України, яка за юридичною природою є парламентом, реалізує свої конституційні повноваження (статті 85 і 92 Конституції України), зокрема і у сфері фінансово-економічної діяльності (пункти 4, 6, 11, 13, 14, 16, 18, 19, 24, 33, 36 статті 85; пункти 5, 6, 7, 8, 9, 22 частини першої статті 92; пункти 1, 8 частини другої статті 92 Конституції України), саме як орган загальної конституційної компетенції. Рахункова палата, відповідно до статті 98 Конституції України, є органом спеціальної конституційної компетенції, що в контексті загальних повноважень Верховної Ради України є обмеженою і винятковою. Повноваження Рахункової палати є похідними від повноважень Верховної Ради України і відповідно до статті 19 Конституції України вона не може виходити за їх межі.

У нормативно-правовому значенні Конституції України Рахункова палата є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції, а Верховна Рада України як орган законодавчої влади не має права скасувати чи обмежити конституційні повноваження Рахункової палати, передавати їх будь-яким іншим органам або ж взяти на себе їх здійснення.

Державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову (стаття 6 Конституції України). Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади. Щодо правового статусу Рахункової палати, то згідно з Рішенням Конституційного Суду України, вона є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції, тобто не входить до жодної з названих гілок влади.

Відповідно, Рахункова палата, маючи статус незалежного органу, наділеного спеціальною конституційною компетенцією, ніяк не врегульовує свою організаційну діяльність з урахуванням конституційної розмежованості між гілками влади. Тому, керуючись, знову ж таки, нормою статті 6 Конституції України, згідно з якою органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України, розглядати ці відносини необхідно через норми Закону України "Про Рахункову палату".

Потрібно зауважити, що в Законі є окремі норми, які чітко визначають стосунки між Рахунковою палатою та Кабінетом Міністрів України. Тому доцільно розглянути всі норми Закону, у яких йдеться про Кабінет Міністрів України.

Зокрема, згідно зі статтею 27 Закону, під час формування планів роботи Рахункової палати передбачено обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Кабінету Міністрів України.

Однак, якщо неможливо виконати доручення, звернення та запити, Голова Рахункової палати повертає їх з обґрунтованою письмовою відповіддю, з посиланням на чинне законодавство України зазначаючи причину, через яку це неможливо зробити.

Вказані норми Закону свідчать про рівність у взаєминах між цими органами влади: під час планування своєї роботи Рахункова палата розглядає звернення та пропозиції Кабінету Міністрів України, але остаточне рішення щодо внесення запропонованого Кабінетом Міністрів України питання до плану роботи залишається за Рахунковою палатою.

Але треба врахувати, що сьогодні Рахункова палата не має права нормотворення, права законодавчої ініціативи (див. статтю 93 Конституції України), тому її рішення не мають статусу обов'язкових для виконання для широкого кола органів, як, наприклад, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України чи Конституційного Суду України.

Отже, чинний Закон України "Про Рахункову палату" певною мірою визначає взаємовідносини між Рахунковою палатою та Кабінетом Міністрів України як рівноправними учасниками державного устрою.

Однак сьогодні для якіснішої взаємодії Рахунковій палаті необхідні право законодавчої ініціативи, право нормотворення - щоб уможливити прийняття спільних рішень Кабінетом Міністрів України та Рахунковою палатою (на зразок спільних рішень Національного банку України та Кабінету Міністрів України). Зазначене право, по-перше, вирішило б низку нагальних проблем нормотворення, які сьогодні неможливо вирішити без прийняття відповідного рішення або Кабінетом Міністрів України, або Верховною Радою України; по-друге, дало б змогу надати рішенням Рахункової палати статусу обов'язкових для виконання.

Звернемо увагу також на такий нормативний документ Уряду, як Тимчасовий регламент Кабінету Міністрів України, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 18.07.2007 р. № 350, який встановлює порядок організації діяльності Кабінету Міністрів України, пов'язаної із виконанням своїх повноважень. Потрібно зазначити, що цим документом врегульовано питання, зокрема, нормотворення Кабінету Міністрів України, центральних та інших органів виконавчої влади. В ньому передбачено всі етапи процедури нормотворення: надання пропозиції, внесення у план роботи, розроблення та вимоги до проекту, механізм прийняття рішення тощо. Проте в цьому документі не відображено організаційних питань взаємодії між Кабінетом Міністрів України та іншими державними органами - не органами виконавчої влади (наприклад Рахунковою палатою, Національним банком України). У зв'язку з цим зазначена прогалина не дає змоги чітко відповісти на питання про взаємодію між цими органами влади під час прийняття Кабінетом Міністрів України владних рішень, тобто, як, наприклад, Рахункова палата може вплинути на прийняття чи скасування (внесення пропозицій, обговорення тощо) того чи іншого рішення Кабінету Міністрів України.

Прикладом негативної практики нормотворення з боку Кабінету Міністрів України щодо Рахункової палати, унаслідок якого остання не може вирішити позитивно на свою користь питання, є Постанова Кабінету Міністрів України від 13.12.99 р. № 2288 "Про впорядкування умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів".

Проте механізму скасування зазначеної норми постанови Кабінету Міністрів України у Рахункової палати немає, як і важелів впливу на прийняття чи обговорення будь-якого іншого рішення Уряду. Зазначимо, що акти Кабінету Міністрів України може скасувати лише Президент України або визнати неконституційними Конституційний Суд України. Але в реальній практиці навіть Президент України не завжди може вплинути на рішення Кабінету Міністрів України. Прикладом може слугувати (продовжуючи тему

неправильно встановлених Кабінетом Міністрів посадових окладів працівникам Рахункової палати), Указ Президента України від 19.09.2000 р. № 1074 "Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів", статтею 5 якого Кабінету Міністрів України доручено переглянути умови оплати праці посадових осіб та інших працівників Рахункової палати з урахуванням статті 39 Закону України "Про Рахункову палату". Проте зазначене доручення Кабінет Міністрів України так і не виконав.

Згаданий приклад із визначенням Урядом розміру посадових окладів працівників Рахункової палати дуже показовий: він демонструє, що Рахункова палата не має змоги впливати на прийняття чи скасування рішень Уряду. Саме тому Кабінет Міністрів України під час прийняття великої кількості рішень не реагує на звернення Рахункової палати. Необхідно законодавчо врегулювати питання обов'язкового урахування рішень, пропозицій Рахункової палати, але зазначене можливе лише після внесення відповідних змін та доповнень до Конституції України та Закону України "Про Рахункову палату".

Завершуючи дослідження щодо взаємодії між Рахунковою палатою та Кабінетом Міністрів України, слід навести положення статті 31 "Відносини Кабінету Міністрів України з Рахунковою палатою" проекту Закону України "Про Кабінет Міністрів України":

- "Кабінет Міністрів України на запит Рахункової палати надає статистичну, фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію і документацію, необхідну їй для виконання завдань, функцій та повноважень, встановлених законом;

- Кабінет Міністрів України одержує від Рахункової палати відомості про результати перевірок, ревізій та обстежень, а також клопотання про притягнення до дисциплінарної відповідальності осіб, винних у порушенні вимог законодавства, нецільовому, неефективному використанні коштів, заподіянні матеріальної шкоди державі, розглядає ці матеріали та клопотання, вживає у межах своєї компетенції необхідні заходи та інформує про них Рахункову палату".

До зазначеної редакції проекту Закону додати нічого, оскільки вона повністю підтверджує весь попередньо виконаний аналіз взаємовідносин Рахункової палати та Кабінету Міністрів України як рівноправних учасників державного устрою в Україні.

Питання взаємодії Рахункової палати з іншими державними контрольними органами частково врегульовані статтями 40 і 41 Закону України "Про Рахункову палату", якими встановлено, що Рахункова палата взаємодіє із органом державного фінансового контролю відповідно до законів України та прийнятих на їх виконання інших нормативно-правових актів. Рахункова палата може надавати методичну,

методологічну та консультативну допомогу органу державного фінансового контролю. Рахункова палата, виявивши під час здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) ознаки кримінального або адміністративного правопорушення, повідомляє про них відповідні правоохоронні органи, які за наслідками розгляду матеріалів Рахункової палати інформують її про вжиті заходи реагування.

Рахункова палата в межах своєї компетенції може залучати в установленому порядку, щоб забезпечити виконання повноважень Рахункової палати, працівників державних контролюючих і правоохоронних органів, а також спеціалістів, аудиторів, фахівців-експертів з інших установ, та організацій, зокрема на договірних засадах.

Втім, треба зазначити, що всі державні органи, які здійснюють контрольні функції держави, діють згідно з нормами відповідних законів і керуються під час виконання покладених на них цими законами завдань та повноважень саме цими нормами. Враховуючи зазначене, вказана вище норма закону про обов'язковість інших державних органів сприяти діяльності Рахункової палати є декларативною, оскільки Закон України "Про Рахункову палату" не має пріоритетності над іншими законами України, такими, наприклад, як закони України "Про прокуратуру", "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", "Про Державну фіскальну службу України", "Про Національний банк України" та ін. Вказані державні органи мають у системі державної влади такий самий незалежний статус, як і Рахункова палата.

Аналіз чинних норм законодавства свідчить, що взаємодію між Рахунковою палатою, Національним банком, системою органів прокуратури потрібно будувати на засадах координації їхніх дій під час виконання ними повноважень як рівних за статусом незалежних контрольних органів держави за відповідними напрямками державного регулювання.

Одночасно про таку скоординованість у діях з Рахунковою палатою не може йтися відносно органів виконавчої влади - державних контрольних органів у системах Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України. Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України, оскільки їхню діяльність координує безпосередньо Кабінет Міністрів України.

Підсумовуючи зазначене вище, можна констатувати, що сприяння діяльності Рахункової палати з боку контрольних органів Законом не передбачено. Це наслідок недостатньо обґрунтованого нормотворення законотворця, а саме: ухвалюючи Закон України "Про Рахункову палату", в її "Прикінцевих положеннях" потрібно було передбачити внесення змін і доповнень до інших законодавчих актів України про

державні контрольні органи виконавчої влади щодо обов'язковості їх сприяння Рахунковій палаті.

З урахуванням законодавчо не врегульованих питань взаємодії між Рахунковою палатою та державними контрольними органами виконавчої влади, для взаємоузгодження цих відносин видано Указ Президента України 19.09.2000 р. № 1074/2000 "Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів". Статтею 2 цього Указу Міністерству фінансів України, Фонду державного майна України, Державній казначейській службі України, Міністерству доходів і зборів, іншим державним контрольним органам, для забезпечення взаємодії з Рахунковою палатою, доручено сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитами інформацію про контрольну-ревізійну роботу та інші контрольні заходи; забезпечувати участь своїх представників у здійсненні Рахунковою палатою контрольну-ревізійної діяльності.

Тож норми Указу Президента України, які зобов'язують органи виконавчої влади сприяти роботі Рахункової палати, підтверджують попередньо здійснене дослідження щодо взаємодії органів у системі державного фінансового контролю та підтверджують неузгодженість стосовно правового та суспільно важливого статусу цих органів влади.

Отже, підсумовуючи нормативно-правове забезпечення взаємодії між Рахунковою палатою та державними контрольними органами, констатуємо, що законодавча база це питання чітко не врегульовує.

Водночас інакше вирішити питання стосунків Рахункової палати та державних контрольних органів з метою забезпечення дієвості цих відносин можна через практику прийняття ними спільних нормативних документів (рішень) щодо вирішення глобальних та поточних питань.

Сьогодні зазначена практика вже запроваджена. Зокрема, Генеральна прокуратура України, Міністерство внутрішніх справ України, Служба безпеки України, Міністерство доходів і зборів, Державна аудиторська служба та Рахункова палата затвердили Порядок подання Державною фінансовою інспекцією, Міністерством доходів і зборів та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції.

Крім того, Рахункова палата та Державна аудиторська служба затвердили Порядок їх взаємодії під час організації та контролю за використанням бюджетних коштів.

Виконуючи положення зазначеного Порядку, ці органи обмінюються проектами планів роботи. Щоб налагодити оперативне вирішення питань щодо термінів початку ревізій та перевірок, здійснюють обмін інформацією про керівників структурних

підрозділів, до компетенції яких входять зазначені питання, спільно працюють над окремими нормативними документами.

Крім того, для практичної реалізації положень зазначеного Порядку створено Координаційну групу з узгодження питань взаємодії Рахункової палати та Державної аудиторської служби України.

Для того щоб ліквідувати недоліки у функціонуванні елементів системи фінансового контролю, слід на національному рівні визначити загальні основи організації фінансового контролю, прийнявши Закон "Про державний фінансовий контроль в Україні" й уникнувши дублювання фінансово-контрольної діяльності одних органів іншими.

Потрібно увідповіднити законодавство України про фінансовий контроль законодавству Європейського Союзу, зокрема Лімській декларації, а також створити у Верховній Раді Україні відповідний комітет, який би співпрацював із Рахунковою палатою на взаємоузгоджених умовах.

У законодавчому порядку потрібно визначити порядок взаємодії між Рахунковою палатою, Президентом України, Кабінетом Міністрів України і державними органами контролю, внівши відповідні зміни до законів (та проектів, зокрема закону "Про Президента України"), що регулюють правову діяльність цих державних органів.

Необхідно створити стандарти аудиторської діяльності, спільної інформаційної бази, на якій ґрунтуватиметься фінансовий контроль, здійснюваний всіма контрольними органами, та яка буде основою для координації їхньої діяльності.

З метою покращення координації роботи Рахункової палати з іншими контрольними органами доцільно здійснити такі заходи:

- попередньо планувати, узгоджувати контрольні заходи різних органів державного фінансового контролю, щоб уникнути дублювання їхніх функцій, розширити інформаційний обмін між різними рівнями системи зовнішнього фінансового контролю;
- розробити і затвердити відповідні угоди із забезпечення співпраці Рахункової палати з органами державного, відомчого і незалежного фінансового контролю, правоохоронними органами, щоб забезпечити максимальне відшкодування порушниками заподіяних державі збитків, поновлення використаних не за цільовим призначенням бюджетних коштів та притягнення до відповідальності винних осіб згідно із законодавством;
- налагодити і запровадити в практику проведення спільних семінарів із представниками головних фінансових та контрольних органів, відповідальних за систему фінансового контролю в Україні, щоб виробити спільне бачення перспектив розвитку



системи фінансового контролю в Україні та чітко розмежувати функції окремих інститутів;

- покращити інформаційне забезпечення діяльності контрольних органів, уніфікувавши інформаційні джерела, виробивши єдині підходи до оцінювання явищ, подій, показників тощо.

Окрім цього, сьогодні однією з істотних перешкод забезпечення надійної та об'єктивної діяльності в системі державного фінансового контролю в Україні є низький рівень інформаційного та програмного забезпечення роботи органів, які його здійснюють, що визначається такими характеристиками:

- відсутність єдиного інформаційного центру органів ДФК та організаційна розпорошеність наявних інформаційних ресурсів у органах ДФК;
- невідповідність складу і наповнення інформаційних ресурсів організації роботи органів ДФК;
- наявність міжвідомчого бар'єра щодо обміну інформацією як на центральному, так і на місцевому рівні;
- відсутність нормативно-правового забезпечення і методологічна неузгодженість процесів обміну інформацією;
- відсутність єдиної системи класифікації та кодування інформації.

Водночас органи ДФК недостатньо використовують наявні інформаційні ресурси для планування та здійснення відповідних контрольних заходів.

Створенню ефективної системи електронного обміну інформацією між спеціалізованими органами ДФК та іншими органами виконавчої влади перешкоджає й те, що деякі з них використовують різні програмні продукти, не адаптовані один до одного.

З розвитком ринкової інфраструктури в Україні значно побільшало господарських та фінансових зв'язків між різноманітними економічними суб'єктами. Для успішного контролю необхідно збирати й аналізувати величезні обсяги інформації, що стосується цих зв'язків. Однак сьогодні інформаційне забезпечення контрольних органів має низку недоліків. Основний - те, що ту саму інформацію неодноразово надають і одержувачі бюджетних коштів, і платники податків, тобто дублюються інформаційні потоки. З іншого боку, ті самі дані проходять подвійне і неоднозначне оброблення у різних державних установах. Цю проблему повинна вирішити ефективна інформаційна взаємодія межах єдиної інформаційної системи. Одержуючи дані з неї, кожен державний орган зможе, з одного боку, обробляти їх за власними управлінськими завданнями, з іншого боку, це дасть змогу виконувати аналіз різних рівнів - від України загалом та до кожного

конкретного суб'єкта. Завдяки інформації у межах окремих платників податків можна буде аналітично виявити будь-які податкові правопорушення, проаналізувавши податкові й інші фінансові надходження й витрачання коштів, господарські зв'язки конкретного економічного суб'єкта.

Інформаційне забезпечення повинно враховувати основні параметри фінансових зв'язків (реквізити підприємства, суми, умови, правову обґрунтованість тощо), можливість обміну даними між різними державними органами, використання ними загальних баз даних як для поточної роботи, так і для цілей планування і прогнозування, що ускладнює структуру цієї інформаційної системи. Це завдання повинно вирішуватись на загальнодержавному рівні у галузі створення глобальної системи обміну інформації, однак і на рівні окремих міністерств можна визначити склад і обсяг обмінюваної інформації. Тут також необхідно вирішити питання захисту від несанкціонованого доступу до системи вироблення офіційних міжвідомчих документів і форм обміну. Сьогодні існує проблема доступу деяких державних органів (зокрема статистичних) до інформації про платників податків, що надходить у податкові органи, пов'язаної із захистом комерційної таємниці. Необхідно також зазначити, що іноді поділ контрольних функцій між різними органами виконавчої влади є штучним, що дає змогу вести мову про їхнє об'єднання у майбутньому. Особливо це стосується Міністерства фінансів, Державної фіскальної, казначейської та аудиторської служб, оскільки вони не лише користуються цією інформацією, але й часто виконують однакові функції. Одним зі способів такого об'єднання може бути утворення єдиної глобальної інформаційної системи.

Глобальна система інформаційного забезпечення повинна містити таку інформацію, яка б надходила від відповідних установ, зокрема:

- інформацію про надходження доходів населення і виконання різних рівнів бюджету, відомості щодо розподілу регулятивних податків і платіжні документи стосовно них, рішення про надання та скасування пільг платникам податків, інформацію про види податків, тривалість наданих відтермінувань, про вартість ліцензій, дані про страхування майна та відповідальності тощо - від органів Міністерства фінансів, Державної казначейської служби, Міністерства економіки тощо;
- інформацію про податковий облік платників податків, щодо порушення податкового законодавства, про сплату штрафних санкцій, про надходження податкових платежів, про борг зі сплати податків, про надані податкові пільги, перелік структурних підрозділів платників податків тощо - від ДФС України;

- інформацію про податкові правопорушення, а також відомості, виявлені під час оперативно-розшукової діяльності (наприклад, про відкриті банківські рахунки) - від органів податкової міліції, органів МВС, Держфінмоніторингу тощо;

- інформацію про безготівкові платежі, зокрема відповідні платіжні документи, про стан банківських рахунків, про результати періодичних перевірок комерційних банків тощо - від органів Національного банку України;

- інформацію про фізичних осіб (адресу, склад сім'ї тощо), про виявлення правопорушення, про результати оперативно-слідчої діяльності, банківські рахунки, тощо - від органів МВС;

- відомості про сплату різних митних платежів, про заявлену вартість товарів та іншого майна, яке перевозиться через митний кордон України, - від органів Міністерства доходів і зборів;

- статистичну інформацію, статистичні коди тощо - від органів Державної статистичної служби;

- дані про земельну власність - від органів Держкомзему й архітектури;

- інформацію про приватизацію власності - від Фонду державного майна України; відомості про джерела доходів, про зайнятість - від Міністерства праці та соціальної політики;

- дані про реєстрацію організацій, придбання ліцензій, реєстри місцевих зборів і платежів - від органів місцевого самоврядування і органів виконавчої влади.

Автоматизація опрацювання цих відомостей дасть змогу відповідним державним органам якісно і в стислі терміни виконувати свої функції з обліку фінансових потоків й виявляти платників податків, які ухиляються від обліку та сплати податків, чи одержувачів бюджетних коштів, які витрачають бюджетні кошти не за цільовим призначенням, за допомогою проведення аналітичних процедур. Автоматизована система інформаційного забезпечення повинна містити такі бази даних:

- база даних розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів;

- база даних банківських рахунків з інформацією про фінансові потоки в межах окремих видів банківських рахунків та банків;

- база даних порушників бюджетного та податкового законодавства, у якій повинна збиратись інформація про характеристики здійснених контрольних заходів, їхні результати і рішення, прийняті на їх основі. Ця база даних дасть можливість точно визначити ефективність контрольних заходів, зокрема різних контрольних органів;

- Державний реєстр платників податків, який міститиме ідентифікаційні, статистичні, облікові та інші характеристики (ІПН, адреси, інформацію про керівництво,

види діяльності, відомчу належність, дані про засновників, організаційно-правову форму, розмір статутного капіталу, форму сплати податків, наявність пільги з оподаткування, кількість дебіторів, заборгованість підприємства до бюджету тощо). У такому разі необхідне автоматичне виділення найбільших платників податків, суб'єктів із великими сумами заборгованості тощо;

база даних про податкові надходження, від юридичних та фізичних осіб наособові рахунки державного бюджету за видами цих надходжень (різні податки, штрафні санкції, недоїмки, переплати) і навіть податкові пільги.

Попри всі позитиви впровадження цієї системи виконання бюджету, вона має низку недоліків, одним із них є явне уповільнення руху бюджетних коштів, що знижує ефекти від їх використання. І це визначає необхідність вирішення питання про автоматизацію казначейського виконання бюджету.

Можна виділити такі процеси казначейського виконання бюджету, які доцільно автоматизувати:

- бюджетне планування (складання та затвердження проекту бюджету);
- розрахункове обслуговування (найважливішим тут є санкціонування витрат бюджетних коштів);

процедури фінансового контролю (зокрема, операційний контроль, у якому нецільову витрату здійснити фізично неможливо, який передбачатиме контроль цін, договорів тощо);

- управлінський облік і аналіз.

На етапі складання і затвердження бюджетів потрібно передбачити використання звітності попередніх років, можливість зміни наявних показників (гнучкий режим), бажані автоматична генерація усіх документів, необхідних для ухвалення проекту бюджету, а також автоматичне створення перспективного фінансового плану балансу фінансових ресурсів. Треба виділити підсистеми обліку договорів, які укладають одержувачі бюджетних коштів із своїми постачальниками і підрядниками. Принципом роботи цієї підсистеми повинна стати акумуляція у контрольному центрі даних про заплановані та поточні договори, ступінь їхнього виконання та стан сплати. З використанням інформації про договори, звітність минулих років планування бюджету стає якіснішим, але трудомістким, що визначає необхідність використання сучасних методів аналізу та моделювання.

Під час автоматизації необхідна взаємодія таких процесів: складання і затвердження бюджетного розпису, затвердження і доведення повідомлень про бюджетні асигнування і ліміти бюджетних зобов'язань до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

Ідеальним був би варіант автоматизованої взаємодії органів Казначейства, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Для останніх потрібно передбачити спеціальну підсистему, яка підтримує функції віддаленого адміністрування.

Найскладнішою є автоматизація операційного контролю, який здійснюють до проведення самого платежу, тобто приймання заявки на платіж. Приймаючи платіжне доручення, Казначейство автоматично перевіряє достатність ліміту і звіряє зі своєю базою даних, яка може містити будь-які вказані адміністрацією параметри терміновості та пріоритетності. Бажано на цьому етапі автоматично перевіряти закладені в контрактах і договорах ціни, що повинно унеможливити зловживання під час закупівлі товарів за явно завищеними цінами. До того ж без попереднього узгодження договорів із державними органами неможливо уникнути конфліктних ситуацій. Тому підсистема обліку договорів повинна бути дворівневою і мати зворотний зв'язок, тобто на першому етапі до системи вносять попередні параметри договорів (умови, вартість, терміни тощо), отримані від одержувачів бюджетних коштів, а потім їх або підтверджують, або надсилають зауваження до договору одержувачам бюджетних коштів.

- нагромадження даних про виконання бюджету (збереження початкових даних); можливість, безпосередньо витрачаючи бюджетні кошти, розподіляти їх за різними алгоритмами - пропорційно до кошторисів витрат, лімітів бюджетних зобов'язань, залишків фінансування тощо;
- забезпечення поєднання із програмними засобами органів Казначейства щодо приймання-передавання лімітів бюджетних зобов'язань та обсягів фінансування на бюджетних носіях.

Отже, треба зазначити, що, попри наявність різних програмних продуктів, які могли б автоматизувати виконання бюджету, сучасна система автоматизації контрольних органів є зовсім не досконалою. Зокрема, немає єдиного програмного продукту, який міг би застосовуватися на всіх щаблях й цілком відповідав би вимогам якісної взаємодії контрольних органів, хоча проблема більше стосується наявності технічного, а не програмного забезпечення.

Нині ринковий сектор економіки значно пристосованіший до приховування податкових правопорушень (як технічними, так і аналітичними методами), ніж органи державного податкового контролю, тому подальша автоматизація процесів державного фінансового контролю та застосування сучасних інформаційних технологій необхідні не тільки для казначейського виконання бюджету, але й для всієї контрольної системи держави у сфері фінансових відносин. Найперспективнішою є персоніфікація обліку сплати податків, внесків, різних виплат та інших рухів державних засобів за окремими

юридичними і фізичними особами, державними установами. Характерним прикладом успішної автоматизації є банківська система, а також єдина інформаційна система з персоніфікованого обліку, створені у Пенсійному фонді України.

Найширше використовується автоматизація процесу управління фінансами нині у Державній казначейській службі та її структурах. Можливість будь-якої миті отримати всю необхідну інформацію про виконання бюджету на кожен дату і період, і навіть можливість оперативного контролю цін на продукцію та послуги підрядників і врахування договорів, зокрема часткове ведення бухгалтерського обліку в бюджетоутримувачів, практично унеможлиблює будь-яке нецільове, а в майбутньому, з урахуванням гнучких налаштувань систем автоматизації, й нераціональне витрачання бюджетних коштів.

Отже, необхідність запровадження технологій і наукових розробок очевидна. Але зрозуміло також, що потрібна державна централізація такого впровадження, оскільки розрізнене застосування інформаційних і комп'ютерних технологій призведе до того, що у майбутньому їх об'єднання для створення єдиної державної інформаційної бази буде практично неможливим або потребуватиме великих витрат. Найгострішою проблемою, яку пропонують вирішити за допомогою інформаційних технологій, є проблема обміну інформацією між розгалуженою мережею контрольних установ. Обговорення єдиної інформаційної бази, забезпеченої можливостями вільного доступу кожного з відповідних органів, дасть змогу

Автоматизація процесу бюджетного обліку і генерація звітності повинні здійснюватись з урахуванням специфіки бюджетних установ, тобто має бути передбачений бухгалтерський облік як у самому Казначействі, так і в одержувачів бюджетних коштів відповідно до Плану рахунків бюджетного обліку, формування первинних документів, і навіть ведення аналітичного обліку, контроль стану розрахунків і документів, випуск різних форм звітності за будь-які часові періоди тощо.

З метою вирішення проблеми обліку й контролю у бюджетних розпорядників доцільно створити систему, яка б забезпечила:

- можливість автоматизованого приймання заявок від одержувачів бюджетних коштів в електронному вигляді, на основі яких складають зведену бюджетну заявку;
- автоматизований поквартальний розподіл затверджених бюджетних асигнувань
- формування бюджетного розпису;
- формування зведеного кошторису доходів і витрат з урахуванням кошторисів, які надали одержувачі бюджетних коштів;

- можливість під час виконання бюджету змінювати параметри бюджетних асигнувань;

оптимізувати процеси взаємодії, співпраці та комплексного оцінювання економічної ситуації на макрорівні.

Безумовно, Рахункова палата повинна співпрацювати з усіма організаціями, які тією чи іншою мірою причетні до управлінської, контрольної, правоохоронної та іншої діяльності, пов'язаної з формуванням і використанням державних фінансових та інших ресурсів й державної власності. Така співпраця може здійснюватись на основі Закону України "Про Рахункову палату" та спеціальних угод про співпрацю.

Усі органи повинні сприяти діяльності Рахункової палати та надавати за запитом інформацію, необхідну для виконання її завдань. Для цього необхідно створити стандарти аудиторської діяльності, спільної інформаційної бази, на якій ґрунтуватиметься фінансовий контроль, здійснюваний усіма контрольними органами, та яка стане основою для координації їхньої діяльності.

Водночас потрібно враховувати, що результативної взаємодії органів державного фінансового контролю можна досягти лише за комплексної реалізації запропонованих заходів:

- для оперативного і своєчасного розгляду результатів діяльності Рахункової палати зі здійснення контрольних-аналітичних заходів, експертизи проектів бюджету, висновків щодо їх виконання і оперативного прийняття відповідних рішень комітетами Верховної Ради, до компетенції яких входять відповідні питання, розробити та затвердити процедуру взаємодії з ними, що сприятиме встановленню зворотного зв'язку між двома державними інституціями;

- на засіданнях Колегії Рахункової палати передбачити участь представників відповідних комітетів під час розгляду питань, що належать до сфери їхніх інтересів.

Питання щодо результатів здійснених контрольних-аналітичних заходів та реагування урядових структур на матеріали і рішення Рахункової палати необхідно виносити на розгляд сесій Верховної Ради і приймати відповідні рішення.

Окрім того, як уже зазначено, у Верховній Раді України повинно бути вирішено питання про фінансове забезпечення діяльності й оплати праці Рахункової палати без пропозицій Міністерства фінансів України. Тільки на такій основі можна забезпечити незалежність діяльності Рахункової палати.

На основі результатів заслуховувань представників Рахункової палати та розгляду спеціально наданої інформації комітети Верховної Ради України можуть приймати відповідні рішення та формулювати пропозиції як щодо розвитку фінансової, бюджетної

дисципліни, так і з конкретних питань стосовно виявлених порушень чинного законодавства.

Матеріали таких рішень вже від Верховної Ради України повинні передаватись в органи державної влади, інші організації для розгляду і вжиття відповідних заходів. Органи, які отримали від Верховної Ради України матеріали про прийняті рішення, повинні вживати заходів із виконання пропозицій та усунення виявлених недоліків у роботі та надавати відповідну інформацію в комітети Верховної Ради України.

Рахункова палата може і повинна здійснювати перевірки за дорученням Верховної Ради України, але здебільшого вона повинна робити це на основі власних планів, своїх оцінок, своєї інформації.

Водночас взаємодію Рахункової палати з Верховною Радою України потрібно будувати на паритетних засадах, а не на основі підпорядкованості й політичного нагляду за діяльністю Рахункової палати з боку Верховної Ради України.



---

## ***ТЕМА 4. СИСТЕМА НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ***

---

- 1. Економічна суть та призначення аудиту**
- 2. Зміст нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності.**
- 3. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм та їхня класифікація. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності**
- 4. Стандартизація аудиторської діяльності**

### **1. Економічна суть та призначення аудиту**

Поступовий перехід економіки України до ринку привів до появи спільних підприємств, господарських товариств, бірж, комерційних банків, інвестиційних фондів тощо. У зв'язку з виникненням підприємств з різними формами власності стало ясно, що система фінансового контролю в тому вигляді, в якому вона існувала при адміністративно-командній системі управління не може захистити ні інтереси держави, ні інтереси власника. Саме власника, а не когось іншого. На початку 90-х років ХХ століття власниками (співвласниками) в Україні стали громадяни – засновники інших господарюючих суб'єктів; громадяни-акціонери, які взяли участь в приватизації державного майна; колективи громадян та держава. В економічному відношенні всі ці власники відділені від своїх часток власності, що перебувають в різних господарюючих суб'єктах (господарських товариствах; інвестиційних компаніях; комерційних банках тощо), в результаті чого і не можуть володіти об'єктивною і достовірною інформацією про використання цієї власності. Адже саме власнику необхідна об'єктивна і достовірна інформація про фінансовий стан підприємства, його потенціал і стабільність в майбутньому. Власник має і повинен знати, наскільки ефективно використовуються вкладені ним в підприємство кошти. Але не кожен хто здійснює управління майном та коштами цих власників, зацікавлений подати їм об'єктивну і достовірну інформацію про результати діяльності. Майнові інтереси всіх власників має захистити держава. Однак в ринкових умовах господарювання традиційні форми фінансового контролю не можуть виконувати функції захисту майнових інтересів цих власників. Практика країн з ринковою економікою показує, що захистити майнові інтереси власників може такий вид

незалежного фінансового контролю, як – аудит, який є одним з головних елементів ринкової інфраструктури. Передумовою такого контролю є взаємна зацікавленість підприємств в особі їх власників (акціонерів, вкладників тощо), держави в особі податкових органів, і самого аудитора в забезпеченні достовірності обліку і звітності.

Іншою причиною необхідності впровадження аудиту в Україні є те, що в ринкових умовах господарювання фінансовий стан кожного господарюючого суб'єкта залежить від його взаємовідносин з іншими суб'єктами господарювання і тому зростає потреба в достовірній обліковій і звітній інформації про їх діяльність. Зокрема, об'єктивна і достовірна інформація про діяльність окремих господарюючих суб'єктів необхідна:

- ✓ власникам господарюючих суб'єктів для визначення стратегії їх розвитку;
- ✓ інвесторам (місцевим та іноземним), при вкладанні своїх капіталів в інші господарюючі суб'єкти;
- ✓ комерційним банкам, для прийняття рішення про доцільність надання кредиту;
- ✓ постачальникам, для одержання гарантії повної оплати за відвантажені товари, виконані роботи і надані послуги;
- ✓ акціонерам, для контролю за роботою адміністрації товариства;
- ✓ державним органам, для планування потреб макроекономіки і оцінки податкових надходжень до бюджету тощо.

Для підтвердження достовірності звітної і облікової інформації господарюючих суб'єктів виникла потреба в перебудові всієї системи фінансового контролю на основі вивчення і використання міжнародного досвіду. В країнах з ринковою економікою таке підтвердження достовірності звітної і облікової інформації господарюючих суб'єктів здійснюють аудиторів. В своїй діяльності аудитор керується законодавством і власними комерційними інтересами. В умовах конкуренції в аудиторському бізнесі це економічно сприяє ефективному і якісному проведенню аудиту. В свою чергу підприємства мають можливість вибору найбільш кваліфікованого незалежного від будь-яких відомств і міністерств аудитора, а держава має можливість забезпечити контроль за достовірністю фінансової звітності, не витрачаючи на це кошти державного бюджету.

В країнах з ринковою економікою – аудиторська перевірка – це норма, без якої неможливий цивілізований бізнес. Без такої незалежної перевірки надто ризиковано вирішувати, вкладати кошти в певну фірму чи ні. Чим більша сума контракту, тим більше підстав, щоб звернутись до послуг аудитора.

Аудит в сучасному його розумінні існує понад 150 років. Міжнародний досвід розвитку аудиту свідчить про те, що його виникнення було зумовлено наступними економічними обставинами:

1) неспівпадання інтересів між укладачами інформації (адміністрацією, менеджерами) і користувачами (власниками акцій, кредиторами або іншими особами), може привести до необ'єктивності інформації. В той час почали зароджуватися акціонерні товариства і аудитор зайняв центральне місце громадського контролера зовнішньої звітності, обстоюючи інтереси сторін, перш за все акціонерів заінтересованих в об'єктивності та достовірності показників фінансової звітності;

2) при прийнятті господарських рішень, в основі яких лежить необ'єктивна інформація, можуть виникнути великі негативні економічні наслідки, перш за все збитки;

3) щоб перевірити об'єктивність і достовірність одержаної інформації, необхідні спеціальні знання і досвід, якими не володіють користувачі інформації. Такі знання і досвід мають аудитори;

4) користувачі інформації в більшості випадків не одержують доступу для безпосередньої оцінки якості інформації.

Всі ці передумови призвели до виникнення незалежного фінансового контролю – аудиту.

В зарубіжній і вітчизняній економічній літературі даються різні визначення аудиту, в яких автори підкреслюють ту чи іншу його особливість.

Відповідно до Закону України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017р., «аудит фінансової звітності» - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Наведене визначення вимагає виділення окремих компонентів аудиту. З даного визначення випливає – що перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання означає обстеження і вивчення всіх ділянок фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта.

Фінансова звітність складається із Балансу (Звіту про фінансовий стан) (далі - Баланс), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (далі - Звіт про фінансові результати), Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності, аудиторського звіту/висновку, іншої звітності в межах відомостей, які не становлять комерційну таємницю і визначені законодавством для

надання користувачам та публікації. У свою чергу, оприлюднення звітності – це представлення її (у повному обсязі) разом з аудиторським висновком на веб-сторінці підприємства та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством. Наприклад, згідно вимог інших законодавчих актів України оприлюднення звітності є також подання цієї звітності разом з аудиторським звітом/висновком до органів Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національного банку України, Фонду державного майна та інших установ і організацій, уповноважених відповідно до чинних законодавчих актів України на її отримання, а також офіційна публікація звітності про фінансовий стан підприємства в засобах масової інформації (якщо це передбачено законодавством України).

Одним з основних об'єктів аудиту є фінансова звітність та інша інформація господарюючих суб'єктів. До господарюючих суб'єктів (суб'єктів господарювання) відносять незалежно від організаційно-правової форми і виду власності: підприємства, їх об'єднання (асоціації, концерни та ін.), комерційні банки, страхові організації, біржі, фонди, а також громадян, які самостійно (одноособово або індивідуально) займаються підприємницькою діяльністю.

Аудит здійснюється компетентними незалежними особами – аудиторами, які уповноважені на його проведення.

Крім цього, аудитор повинен бути незалежним від своїх клієнтів. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально або створити аудиторську фірму.

Заключним етапом аудиту є документальне оформлення його результатів. Основним документом за допомогою якого оформляються результати аудиту і повідомляються зацікавленим користувачам є аудиторський звіт/висновок, (звіт незалежного аудитора).

Основами аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання є закони та інші нормативно-правові акти України, МСФЗ та національні положення (стандарти) тощо. бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела. Аудиторський звіт/висновок може бути безумовно позитивним (немодифікована думка), умовно-позитивним (модифікована думка із застереженням), негативним (негативна думка). Аудитор може також відмовитися від видачі аудиторського звіту (висловлення думки).

Згідно ст. 1 „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” аудиторські послуги - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

До аудиторських послуг відносять:

**1. Завдання ( послуги) з надання впевненості. До них відносять:**

1.1. Послуги ( завдання) з надання обґрунтованого рівня впевненості - це аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.2 Послуги( завдання) з надання обмеженого ( або середнього) рівня впевненості - це огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.3 Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

**2. Супутні послуг, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг. До них відносять:**

2.1 Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

2.2 Завдання з підготовки фінансової інформації.

**3. Інші послуги, які пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм) (ведення чи відновлення бухгалтерського обліку, складання фінансових та податкових звітів, консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, управління та ведення бізнесу тощо).**

Взаємозв'язок між характером аудиторських послуг, рівнем впевненості, що надається подано на рис.1.1.



**Рис 1.** Взаємозв'язок між характером аудиторських послуг та рівнем впевненості, що надається

Аудиторські послуги можуть надаватись у формі експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

## 2. Зміст нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності

У зв'язку з впровадженням аудиту в нашій країні важливе значення в його подальшому розвитку набули питання створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності. Оскільки користувачами результатів аудиторської перевірки є власники бізнесу, інвестори, кредитори, постачальники тощо, а ці результати є основою при прийнятті ними фінансово-господарських рішень, то у зв'язку з тим аудит достатньо жорстко регулюється у всіх країнах світу. Як свідчить практика зарубіжних країн, для впровадження аудиту необхідні дві групи нормативно-правових документів, які би регулювали аудиторську діяльність. До першої групи відносять законодавчі державні акти, це перш за все закон про аудиторську діяльність. До другої групи - стандарти(нормативи), які регулюють процес здійснення аудиту. Разом з тим, процес нормативно- правового регулювання аудиторської діяльності в зарубіжних країнах має певні особливості. Зокрема, в даний час можна виділити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності (таблиця 1).

Таблиця 1

### Підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності

№ під.	Зміст підходу	Країни-представники	Суть підходу
1)	Державна законодавча ініціатива і державне регулювання	характерний для країн континентальної Європи і Росії	держава розробляє і затверджує законодавчі акти та стандарти (нормативи) аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю
2)	Законодавча ініціатива	його дотримуються	процес регулювання

	громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою	Англія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву англо-американський підхід	аудиторської діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій
--	--	---	---

Наприклад, в США регулювання аудиторської діяльності здійснює американський інститут дипломованих бухгалтерів, зокрема він займається розробкою аудиторських стандартів, атестацією дипломованих бухгалтерів.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється у відповідності з англо-американським підходом. Так, з ініціативи Спілки аудиторів України був підготовлений і прийнятий 22.04.1993р. Верховною Радою України Закон «Про аудиторську діяльність (із внесеними подальшими змінами і доповненнями). Прийняття закону послужило основою подальшого правового регулювання аудиторської діяльності в нашій країні. Після прийняття закону була створена Аудиторська палата України (АПУ), як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. АПУ здійснювала сертифікацію і реєстрацію суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджувала програми підготовки аудиторів, стандарти (нормативи) аудиту, вела Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги.

Стратегія розвитку України на шляху до членства в Європейській Союз (далі – ЄС) передбачає гармонізацію законодавства країни із законодавством Європейського Союзу. Підписання і ратифікація Угоди про асоціацію між Україною і Євросоюзом у 2014 році з боку парламентів України та ЄС стало певним завершальним етапом євроінтеграційних прагнень українців останніх років як в соціально-політичному, так і в економічному житті. Угода про асоціацію стала другим періодом євроінтеграційних процесів в Україні після закінчення дії Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та Європейським Співтовариством від 1994 року. Угода про асоціацію остаточно набрала чинності з 01 вересня 2017 року після її ратифікації всіма 28 країнами Європейського Союзу.

На виконання Угоди про асоціацію між Україною і Європейським Союзом, Уряд взяв зобов'язання реформувати інститут аудиту, оскільки існуюча система регулювання аудиторської діяльності в Україні суперечить європейському законодавству, зокрема:

- Директиві Європейського парламенту та Ради ЄС 2006/43/ЄС від 17.05.2006р. «Про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів», із змінами внесеними Директивою 2014/56/ЄС від 16.04.2014 р. Ця остання Директива доповнює і змінює положення попередньої Директиви ЄС 2006/43/ЄС від 17.05.2006р. Положення базової Директиви 2006/43/ЄС Європейського парламенту та Ради ЄС встановлюють низку вимог з метою гармонізації аудиту на рівні Європейського Союзу. В першу чергу, вимоги щодо допуску та реєстрації осіб, які виконують обов'язковий аудит, правила незалежності, об'єктивності та професійної етики, застосовні до таких осіб, а також концептуальну основу суспільного нагляду за ними;

- Регламенту Європейського парламенту та Ради ЄС №537/2014 від 16.04.2014 р. «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання». В цьому Регламенті більш детально, ніж в Директиві 2006/43/ЄС викладено спеціальні вимоги щодо обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу. Вимоги щодо обов'язкового аудиту суб'єктів господарювання суспільного інтересу, застосовуються до допущених аудиторів та аудиторських фірм лише тоді, коли виконують обов'язковий аудит таких суб'єктів господарювання.

Норми Директиви 2006/43/ЄС зі змінами та доповненнями згідно Директиви 2014/56/ЄС і Регламенту №537/2014 щодо обов'язкового аудиту повинні бути впроваджені протягом 3-х років від дати набуття чинності Угоди про асоціацію між Україною і Європейським Союзом.

На виконання цих вимог Міністерством фінансів України було розроблено законопроект «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який був винесений на обговорення аудиторської спільноти. В обговоренні цього законопроекту активну участь прийняли Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України та інші професійні організації бухгалтерів та аудиторів України. Після його обговорення і врахованих зауважень і пропозицій Верховною Радою України 21 грудня 2017 р. був прийнятий Закон України

«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Цей закон передбачає цілу низку нововведень в рамках імплементації Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту №537/2014, зокрема:

- принципи професійного самоврядування аудиторів;
- запровадження системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- незалежність системи суспільного нагляду від практикуючих аудиторів;
- безпосереднє застосування міжнародних стандартів аудиту;
- багаторівнева атестація аудиторів;
- формування єдиного Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- розширено коло суб'єктів господарювання, які зобов'язані проводити щорічний обов'язковий аудит фінансової звітності;
- особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- визначення категорії підприємств, що становлять суспільний інтерес, які підлягають обов'язковому аудиту;
- професійна відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- забезпечення контролю якості аудиторських послуг з відповідною системою стягнень.



Аналіз прийнятих за останні роки нормативних документів свідчить про те, що система нормативно-правового регулювання аудиту в Україні набула багаторівневого характеру (рис. 2).

**Рис. 2.** Система нормативно-правового регулювання аудиту в Україні



Як зображено на рисунку 2, найвищим і єдиним для всіх сфер діяльності в Україні є конституційний рівень, який передбачає регулювання відносин у сфері підприємницької діяльності на основі єдиного нормативно-правового акту – Конституції України – акта, що має найвищу юридичну силу.

Конституція України встановлює загальні принципи здійснення підприємницької діяльності. Норми Конституції України є нормами прямої дії. Це означає, що закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і не повинні суперечити їй.

**Перший рівень регулювання аудиторської діяльності** – законодавчий, який включає Закон України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”. У Законі наведено загальні положення (розкрито зміст таких понять як аудит фінансової звітності, аудиторська діяльність, аудитор, аудиторська фірма, аудиторські послуги, міжнародні стандарти аудиту, аудиторський звіт/висновок; обов’язковий аудит фінансової звітності, ключовий партнер з аудиту, професійна таємниця аудитора, робочі документи аудитора, суб’єкт аудиторської діяльності та ін.); передбачено суспільний нагляд за аудиторською діяльністю; визначено порядок атестації аудиторів і ведення Реєстру

аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; сформовано особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес; розкрито механізм забезпечення якості аудиторських послуг; передбачено професійну відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; визначено принципи професійного самоврядування аудиторів (здійснюється через Аудиторську палату України), а також наведено прикінцеві та перехідні положення.

*Другий рівень регулювання аудиту в Україні* – нормативний. До цього рівня відносять Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів, які рішенням АПУ №122/2 від 18.04.2003р. прийняті в якості Національних стандартів аудиту. Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності повинні провадити аудиторську діяльність відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

До документів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні можна віднести також положення, інструкції, методичні рекомендації, програми тощо, зокрема: Положення про регіональні відділення Аудиторської палати України (підготовлено проект); Положення про членські внески до Аудиторської палати України; Положення про комітет з контролю якості аудиторських послуг; Положення про Науково-методичну раду Аудиторської палати України; Порядок атестації аудиторів (підготовлено проект); Порядок безперервного професійного навчання аудиторів (підготовлено проект); Порядок ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; Порядок проведення перевірок контролю якості аудиторських послуг; Порядок подання суб'єктами аудиторської діяльності до Аудиторської палати України звітності за формою №1-аудит (річна) «Звіт суб'єкта аудиторської діяльності про надані послуги»; Інструкція про складання та подання звітності за формою №1-аудит (річна) «Звіт суб'єкта аудиторської діяльності про надані послуги»; Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інші. У зв'язку з цим, виділяють *третій методичний рівень* регулювання аудиторської діяльності в Україні. Ці документи не повинні протирічити Закону України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016-2017 років).

Виділяють також *четвертий рівень - внутрішньофірмовий рівень* регулювання аудиторської діяльності. Документи цього рівня формуються безпосередньо в аудиторській фірмі її відповідними відділами. До цього рівня документів відносять внутрішньофірмові стандарти аудиту.

Таким чином, в Україні закладені нормативно-правові основи регулювання аудиторської діяльності з врахуванням міжнародного досвіду.

### **3. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм та їхня класифікація. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності**

Аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр), з надання аудиторських послуг.

Аудиторські послуги – аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Аудиторські послуги можуть надаватися лише суб'єктом аудиторської діяльності, якому таке право надано в порядку та на умовах, визначених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Суб'єкт аудиторської діяльності – аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа-підприємець або проводить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; включений до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр) як суб'єкт аудиторської діяльності.

Аудитор – фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Аудитор набуває права на провадження аудиторської діяльності після підтвердження кваліфікаційної придатності та набуття практичного досвіду. Аудитор, який набув права на провадження аудиторської діяльності, включається до Реєстру. Аудитор має право провадити аудиторську діяльність одноосібно лише після включення його до Реєстру як суб'єкта аудиторської діяльності.

Аудитор провадить аудиторську діяльність у складі аудиторської фірми та/або як фізична особа - підприємець чи провадить незалежну професійну діяльність, за умови що така особа не є працівником аудиторської фірми.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності, що не виключає їхнього права отримувати дивіденди, доходи від інших корпоративних прав, доходи від оренди та відчуження рухомого та нерухомого майна, пасивні доходи.

Аудитори можуть займатися громадською, освітньою, викладацькою та науковою діяльністю, підготовкою публікацій з отриманням відповідної винагороди.

Не може бути аудитором особа, яка має не погашену або не зняту в установленому порядку судимість або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення правопорушення, пов'язаного з корупцією, а також особа, до якої

було застосовано протягом останнього року стягнення у вигляді виключення з Реєстру за подання до Реєстру недостовірної інформації.

Аудитору забороняється використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки чи пропозиції щодо такої вигоди для себе чи інших осіб.

Аудитор іноземної держави може набути право на провадження аудиторської діяльності на території України в порядку, визначеному Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та за умови його відповідності вимогам, встановленим цим Законом.

Право на провадження аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, які включені до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Аудиторські фірми можуть створюватися за участю будь-якої форми власності.

Аудиторські фірми можуть мати будь-яку організаційно-правову форму, яка передбачена законодавством України, за виключенням публічного акціонерного товариства.

Основною умовою створення аудиторської фірми є те, що загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами та / або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.

Посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор.

Керівник аудиторської фірми не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю.

Аудиторська фірма іноземної держави може провадити аудиторську діяльність на території України, за умови її допуску до провадження аудиторської діяльності згідно з національним законодавством країни походження такої аудиторської фірми, якщо ключовий партнер цієї фірми, який проводитиме аудит юридичних осіб, представництва іноземного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта, зареєстрованого в Україні, відповідає вимогам Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» до аудитора, відповідності аудиторської фірми вимогам, визначеним цим Законом, а також після включення її до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження

або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію, виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Суб'єкти аудиторської діяльності (аудиторська фірма або аудитор, який зареєстрований як фізична особа-підприємець) можуть надавати аудиторські послуги лише після включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр) – автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право на провадження аудиторської діяльності в Україні.

Порядок формування і ведення Реєстру здійснюється Аудиторською палатою України відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 19.09.2018 р., №766.

Відомості до Реєстру вносяться Аудиторською палатою України.

Реєстр є публічним, оприлюднюється і підтримується в актуальному стані у мережі Інтернет на веб-сторінці Аудиторської палати України. Відомості, що містяться в Реєстрі, є відкритими і загальнодоступними з можливістю цілодобового вільного доступу та копіювання.

Номер реєстрації аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є індивідуальним і не може передаватися іншим аудиторам і суб'єктам аудиторської діяльності.

З метою ведення Реєстру дозволяється обробка персональних даних фізичних осіб відповідно до законодавства з питань захисту персональних даних.

Плата за внесення інформації до Реєстру не справляється.

Реєстр складається з таких розділів:

- 1) аудитори;
- 2) суб'єкти аудиторської діяльності;
- 3) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Для включення до Реєстру аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності (аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці) повинні подати до АПУ в електронній та паперовій формі заяву і реєстраційну форму.

До розділу «Аудитори» вносяться відомості про фізичних осіб, щодо яких комісія з атестації відповідно до ст. 19 «Атестація аудиторів» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», прийняла рішення про визнання кваліфікаційної придатності до провадження аудиторської діяльності, а саме:

- 1) прізвище, ім'я та по батькові аудитора;
- 2) номер реєстрації у Реєстрі;
- 3) номери реєстрації у публічних реєстрах аудиторів інших країн (за наявності) із зазначенням країни та найменування органу реєстрації;
- 4) дата та номер рішення комісії з атестації про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності або номер сертифіката аудитора, отриманого до дати введення в дію Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (аудитори, строк чинності сертифікатів, яких не закінчився до 01 жовтня 2018 року, були зобов'язані в строк до 31 жовтня 2018 року подати до Аудиторської палати України заяву та реєстраційну форму, у якій зазначити відомості, щопідлягають оприлюдненню в Реєстрі відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- 5) контактна інформація аудитора (номер телефону, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);
- б) найменування та реєстраційні номери суб'єктів аудиторської діяльності, у складі яких аудитор здійснює аудиторську діяльність або з якими його пов'язують відносини партнерства, участі тощо, та контактна інформація (місцезнаходження, номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки цих суб'єктів).

Реєстр повинен містити таку інформацію про суб'єктів аудиторської діяльності:

- 1) найменування, організаційно-правова форма для юридичних осіб та прізвище, ім'я та по батькові аудитора, який одноосібно провадить аудиторську діяльність, із зазначенням форми її здійснення (фізична особа - підприємець чи провадження незалежної професійної діяльності);
- 2) номер реєстрації у Реєстрі;
- 3) ідентифікаційний код аудиторської фірми (для аудиторів, які одноосібно провадять аудиторську діяльність, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (не оприлюднюється) (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, повідомили про це відповідний контролюючий орган та мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта);

4) місцезнаходження аудиторської фірми та контактна інформація (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

5) контактна інформація аудитора, який одноосібно провадить аудиторську діяльність (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

6) перелік засновників (учасників) аудиторської фірми, у тому числі прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), країна громадянства, найменування, країна резидентства, місцезнаходження, ідентифікаційний код (не оприлюднюється), якщо засновником є юридична особа - частки кожного із засновників (учасників) у статутному капіталі, контактна інформація щодо кожної особи (номери телефонів, електронна адреса);

7) відомості про органи управління аудиторської фірми, прізвище, ім'я, по батькові, дата обрання (призначення) осіб, які обираються (призначаються) до органу управління аудиторської фірми, номери реєстрації у Реєстрі (за наявності), контактна інформація щодо кожної особи (номери телефонів, електронна адреса), обраної (призначеної) до органів управління;

8) відомості про кількість аудиторів, які є працівниками суб'єкта аудиторської діяльності, із зазначенням їх номера реєстрації у Реєстрі;

9) дані про відокремлені підрозділи аудиторської фірми, у тому числі місцезнаходження, контактна інформація (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

10) номери реєстрації у публічних реєстрах аудиторських фірм в інших країнах (за наявності) із зазначенням країни та найменування органу реєстрації;

11) дата і номер рішення про проходження перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (за наявності).

Також у Реєстрі міститься така інформація про суб'єктів аудиторської діяльності:

дата включення (виключення) відомостей про суб'єкта аудиторської діяльності до (з)розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності» або до (з) розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» Реєстру (за наявності).

В окремих розділах Реєстру відповідно до частини четвертої статті 21 «Розділи Реєстру та відомості, що підлягають оприлюдненню у Реєстрі» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» містяться відомості про суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, а саме:

1) найменування, ідентифікаційний код (не оприлюднюється) суб'єкта аудиторської діяльності, номер реєстрації у Реєстрі;

2) перелік аудиторів, які є працівниками, партнерами, учасниками або в інший спосіб залучаються до провадження аудиторської діяльності, із зазначенням прізвища, ім'я, по батькові, номера реєстрації у Реєстрі;

3) інформація про аудиторську мережу (в разі членства суб'єкта аудиторської діяльності в аудиторській мережі);

4) дата і номер рішення про проходження перевірки системи контролю якості аудиторських послуг;

5) реквізити договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, який провадить обов'язковий аудит фінансової звітності, строк дії такого договору, відомості про страховика та страхову суму.

Також в окремих розділах Реєстру містяться такі відомості про суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес:

дата включення відомостей про суб'єкта аудиторської діяльності до розділу "Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності" або до розділу "Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес" Реєстру (за наявності).

Забороняється вимагати надання інформації для цілей Реєстру, не передбаченої Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

До розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності» вносяться відомості про:

1) аудиторські фірми, які відповідають вимогам статті 5 «Аудиторська фірма» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», а саме:

- установчими документами яких не передбачено провадження виключно аудиторської діяльності та/або надання послуг на підставах та в порядку, передбачених цим Законом та міжнародними стандартами аудиту;
- загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків;
- посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, є аудитор.



2) аудиторів, які відповідають таким критеріям:

- провадять аудиторську діяльність як фізичні особи - підприємці або проводять незалежну професійну діяльність;

- набули права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених [Законом](#) України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

До розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності» вносяться відомості про суб'єктів аудиторської діяльності, відомості про яких внесені до розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності» та які (в яких):

- пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, здійснену Аудиторською палатою України відповідно до вимог [Закону](#) України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», або мають чинне Свідоцтво про проходження перевірки системи контролю якості, видане Аудиторською палатою України до дати введення в дію [Закону](#) України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

- мають чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами, укладений відповідно до типової форми договору страхування, затвердженої Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

- за основним місцем роботи працює не менше трьох аудиторів.

До розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» вносяться відомості про суб'єктів аудиторської діяльності, відомості про яких внесені до розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності» та які (в яких):

- пройшли перевірку контролю якості аудиторських послуг, здійснену Інспекцією із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю відповідно до вимог [Закону](#) України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», або мають чинне Свідоцтво про проходження перевірки системи контролю якості, видане Аудиторською палатою України до дати введення в дію [Закону](#) України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

- мають чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами, укладений відповідно до типової форми договору страхування, затвердженої Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків

фінансових послуг, за погодженням з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

- оприлюднюють звіт про прозорість за попередній рік не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним (оприлюднення звіту про прозорість за 2017 рік не вимагалось);

- за основним місцем роботи працює не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше десяти осіб, з яких щонайменше дві особи повинні підтвердити кваліфікацію відповідно до [статті 19](#) «Атестація аудиторів» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності (Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), у тому числі Diploma in International Financial reporting (DipIFR); Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA); Інституту присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (ICAEW)).

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, що мали право на провадження аудиторської діяльності станом 01 жовтня 2018 року, були зобов'язані в строк до 31 жовтня 2018 року подати до Аудиторської палати України заяву та реєстраційну форму, у якій зазначити відомості, що підлягають оприлюдненню в Реєстрі відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Уповноважена особа Аудиторської палати України протягом трьох робочих днів з дня надходження заяви і реєстраційної форми повинна внести відомості про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності (аудиторську фірму і аудитора, який зареєстрований як фізична особа-підприємець) до відповідних розділів Реєстру.

У разі зміни у відомостях, які оприлюднені в Реєстрі або мають бути до нього внесені згідно з вимогами Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний протягом 30 календарних днів з того дня, коли відбулись зміни, подати до Аудиторської палати України:

- заяву про внесення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності змін до оприлюднених відомостей;

- реєстраційну форму, де зазначаються відомості, в яких відбулися зміни.

Документи для підтвердження відомостей, зазначених аудитором та суб'єктом аудиторської діяльності під час їх внесення до Реєстру, не подаються, а зберігаються в аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності і надаються у разі їх перевірки.

Документи, які подаються (надсилаються поштовим відправленням або в електронній формі) для оприлюднення в Реєстрі, мають бути складені державною мовою.

Електронні документи оформлюються згідно з вимогами законодавства у сфері використання електронних документів та електронного документообігу. Електронний документ вважається одержаним з часу надходження заявникові повідомлення в електронній формі про одержання такого електронного документа від уповноваженої особи Аудиторської палати України, яка автоматично після отримання від заявника електронного документа надсилає йому електронне повідомлення з підтвердженням факту одержання електронного документа.

У разі якщо документи подаються до Аудиторської палати України особисто, уповноважена особа Аудиторської палати України одразу перевіряє правильність оформлення заяви та наявність усіх відомостей. Відповідна перевірка електронного документа проводиться протягом повного робочого дня з часу його отримання. У разі виявлення недоліків в оформленні або відсутності окремих відомостей документи повертаються одразу після перевірки із зазначенням недоліків, що потребують усунення. Якщо недоліків не виявлено, подані документи приймаються для внесення їх до Реєстру.

Внесення відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності до Реєстру здійснюється протягом трьох робочих днів, упродовж яких уповноважена особа Аудиторської палати України перевіряє відповідність наданих відомостей інформації, що міститься про аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності у відкритих (публічних) державних реєстрах. У разі виявлення невідповідності поданих відомостей оприлюдненій інформації документи повертають із зазначенням конкретних невідповідностей. Після отримання роз'яснень або усунення невідповідностей документи приймаються для внесення їх до Реєстру.

Повнота, достовірність та своєчасність подання відомостей до Реєстру перевіряються під час проведення перевірки системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

Доступ до інформації з Реєстру забезпечується шляхом систематичного та оперативного оприлюднення відомостей, надання відомостей за запитами на інформацію.

Відомості, що містяться в Реєстрі, є відкритими і загальнодоступними з можливістю цілодобового вільного доступу та копіювання.

Надання інформації з Реєстру на письмові запити замовників аудиторських послуг та інших заінтересованих користувачів відомостей, що містяться в Реєстрі, здійснюється Аудиторською палатою України у вигляді інформаційної довідки.

Довідки з Реєстру надаються Аудиторською палатою України протягом п'яти робочих днів з дати надходження письмового запиту, який містить мету отримання

інформації. Довідки надаються безоплатно на офіційному бланку Аудиторської палати України за підписом уповноваженої особи Аудиторської палати України.

Виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру здійснюється за їх власною заявою або за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, у разі прийняття рішення про ліквідацію суб'єкта аудиторської діяльності, смерті аудитора та в інших випадках, передбачених Порядком ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. .

Підставами для внесення уповноваженою особою Аудиторської палати України відомостей про виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру є:

- 1) заява про виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру;
- 2) рішення про ліквідацію суб'єкта аудиторської діяльності;
- 3) смерть аудитора;
- 4) рішення Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Ради Аудиторської палати України щодо виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру, прийняте у разі притягнення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності за вчинення професійного проступку і застосування до нього стягнення у вигляді виключення з Реєстру за результатами розгляду дисциплінарної справи;

5) рішення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю про виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру, прийняте у разі:

- невідповідності правового статусу юридичної особи вимогам [статті 5](#) «Аудиторська фірма» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- наявності непогашеної чи незнятої в установленому порядку судимості або у разі накладання протягом останнього року адміністративного стягнення за вчинення корупційних правопорушень;
- втрати аудиторською фірмою доброї репутації. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- встановлення факту суттєвого порушення вимог [Закону](#) України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі. Суттєвим порушенням вважається умисне неподання,

несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації, яка підлягає оприлюдненню у Реєстрі відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», що призвело до введення в оману замовника аудиторських послуг та/або інших осіб щодо відповідності аудитора чи суб'єкта аудиторської діяльності вимогам для проведення обов'язкового аудиту або обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес;

- притягнення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності за вчинення професійного проступку і застосування до нього стягнення у вигляді виключення з Реєстру за результатами розгляду дисциплінарної справи.

Рішення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю про виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру може бути оскаржене до суду.

Рішення Ради Аудиторської палати України про виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру може бути оскаржене до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або суду.

У разі притягнення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності за вчинення професійного проступку і застосування до нього відповідно до [Закону](#) України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» стягнення у вигляді зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, уповноваженою особою Аудиторської палати України відомості про аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності виключаються з відповідних розділів Реєстру.

Аудиторська палата України відповідає за своєчасність внесення та відповідність даних у Реєстрі відомостям, що надаються заявниками.

З метою забезпечення дотримання вимог Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності Аудиторська палата України:

1) здійснює заходи зі створення та супроводження програмного забезпечення Реєстру, забезпечує технічне функціонування автоматизованої комп'ютерної системи Реєстру, збереження даних та їх захист від несанкціонованого доступу і руйнування;

2) забезпечує цілодобовий вільний доступ замовників аудиторських послуг та інших заінтересованих користувачів до відомостей, що містяться в Реєстрі, з можливістю їх копіювання;

3) контролює подання суб'єктами аудиторської діяльності відомостей до Реєстру щодо їх повноти, достовірності та своєчасності;

4) у разі отримання інформації щодо недостовірності відомостей про аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності, оприлюднених у Реєстрі, має право вимагати

роз'яснення або здійснити перевірку суб'єкта аудиторської діяльності щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей до Реєстру;

5) веде справи на кожного аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, в яких у хронологічному порядку зберігаються усі відомості, які ними подавались для оприлюднення в Реєстрі. Після виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру його справа зберігається не менше ніж 10 років;

б) здійснює інші повноваження, необхідні для функціонування Реєстру та отримання достовірної інформації з Реєстру відповідно до вимог [Закону](#) України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Для здійснення нагляду за реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності в Україні Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю виконує такі функції:

1) здійснює нагляд за діяльністю Аудиторської палати України в частині ведення нею Реєстру, проводить перевірки Аудиторської палати України з метою забезпечення виконання нею відповідно до вимог Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю повноважень з ведення Реєстру;

2) надає обґрунтовані рекомендації Аудиторській палаті України з метою усунення виявлених порушень у діяльності Аудиторської палати України при веденні Реєстру та удосконалення порядку ведення Реєстру;

3) здійснює інші повноваження, необхідні для забезпечення функціонування Реєстру та отримання достовірної інформації з Реєстру.

У Реєстрі обов'язково міститься інформація про Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та про орган, якому делеговано певні повноваження, а також про їх права та обов'язки щодо Реєстру.

#### **4. Стандартизація аудиторської діяльності**

Процеси глобалізації світової економіки, всебічне поглиблення міжнародних відносин, виникнення та розвиток транснаціональних корпорацій, холдингових компаній, промислово-фінансових груп тощо, обумовили необхідність стандартизації не тільки фінансового обліку та звітності на міжнародному рівні, але і аудиту. Іншою причиною необхідності стандартизації аудиту у міжнародному масштабі був швидкий ріст монополізму у сфері аудиту і консультаційних послуг. Вже сьогодні, переважна більшість цього ринку припадає на чотири великі аудиторські фірми, а саме: „PricewaterhouseCoopers (PwC)”; „Deloitte Touche Tohmatsu Limited”; „Ernst & Young” та „KPMG”. Це авторитетні у всьому світі монополісти. Кожна з названих аудиторських

фірм має велику кількість філіалів в різних країнах світу, в тому числі в Україні. Безумовно, що ці аудиторські фірми застосовують Міжнародні стандарти аудиту у всіх своїх філіях, адаптуючи їх до законодавчих актів і особливостей розвитку економіки країни, в яких знаходяться філіали. Таким чином, розвиток процесів економічної інтеграції країн, створення транснаціональних корпорацій тощо та швидкий ріст монополізму у сфері аудиту і консультаційних послуг обумовили необхідність стандартизації аудиту на міжнародному рівні.

Стандарт (англ. - означає норму, зразок, еталон, модель), що приймає за вихідні дані для порівняння з ними інших подібних об'єктів. Стандарт аудиту являє собою документ, який включає комплекс документально оформлених аудиторських процедур щодо організації і методики проведення аудиту (аудиторської перевірки). Стандартизація аудиту на міжнародному рівні здійснюється за Міжнародними стандартами аудиту (МСА), які утворюють цілісну постійно вдосконалювану систему аудиту, що містять основні принципи і процедури, а також відповідні рекомендації для розробки національних стандартів.

Застосування на практиці МСА дають можливість аудитору визначити масштаби, строки, методику проведення аудиту, а також критерії оцінки його результатів. Стандарти аудиту необхідні тому, що вони дають можливість підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні і вимагають від аудиторів підвищувати свої знання і кваліфікацію.

Значення стандартів полягає в тому, що вони:

- дають однозначне трактування понять, які використовуються в аудиторській діяльності;
- визначають методологічні засади проведення аудиту;
- створюють умови для підвищення якості аудиторської перевірки;
- сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень;
- допомагають користувачам фінансової звітності зрозуміти суть і методи аудиторської перевірки;
- обґрунтовують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу;
- створюють достатній громадський (суспільний) імідж професії;
- усувають необхідність контролю з сторони держави;
- допомагають аудитору вести переговори із замовником (клієнтом);
- дають можливість здійснювати контроль за якістю роботи аудиторів;
- сприяють раціоналізації праці аудиторів;
- дають можливість порівнювати результати роботи окремих аудиторів.

Історія виникнення МСА починається з 70-х років ХХ ст. після того, як 07.10.1977 р. в м. Мюнхені на 9-му Міжнародному конгресі бухгалтерів була створена Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), до якої входять 159 членів та асоційованих організацій зі 124 країн світу, що представляють приблизно 2,5 млн. професійних практикуючих бухгалтерів, які працюють у промисловості, торгівлі, державному секторі та в освіті.

В МФБ кожна країна представлена тільки однією організацією, яка визнана в цій країні найбільш авторитетною або визнана законодавством. Однак, деякі країни, наприклад, Великобританія представлена в МФБ декількома професійними організаціями бухгалтерів, одні з яких є повноправними членами Федерації, а інші – асоційованими членами (членами-спостерігачами). Нашу країну в МФБ представляє Аудиторська палата України.

Основною метою МФБ є служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії, розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі.

МФБ здійснює керівництво професійними бухгалтерами на міжнародному рівні у служінні інтересам суспільства шляхом:

- розробки, розвитку та підтримання на високому якісному рівні міжнародних професійних стандартів та Кодексу етики;
- активної підтримки зближення національних професійних стандартів, особливо стандартів з аудиту, надання впевненості, етики, освіти та фінансової звітності;
- постійного покращення якості аудиту та управління фінансами;
- підтримки цінностей бухгалтерської професії для сприяння постійного притоку осіб з високими моральними якостями;
- підтримання відповідності вимогам організації;
- допомоги країнам, що розвиваються та переходять до ринкової економіки, у створенні та підтриманні професії, відданої наданню високоякісних послуг, а також служіння інтересам суспільства у співробітництві з регіональними бухгалтерськими та іншими організаціями;
- підвищення довіри до якості та достовірності фінансової звітності;
- заохочення надання високоякісної фінансової та нефінансової інформації про результати діяльності економічного суб'єкта (організації);
- сприяння надання високоякісних послуг професійними бухгалтерами у всьому світі;



- пояснення важливості дотримання Кодексу етики професійних бухгалтерів професіоналами, де б вони не працювали - в промисловості, торгівлі, державному секторі, неприбуткових організаціях, освіті тощо.

МФБ є головним представником міжнародної професії, що висловлюється з багатьох питань фінансово-господарської діяльності підприємств, які викликають суспільний інтерес, особливо тих, де знання професійних бухгалтерів є важливими, а також з нормативних питань, що стосуються складання фінансової звітності та аудиту. Це досягається частково співробітництвом з численними організаціями, що покладаються на діяльність професійних бухгалтерів або зацікавлених осіб в цій діяльності.

МФБ керують Рада та Правління. До складу Правління входить по одному представнику з кожної організації-члена МФБ. Відповідальність за розробку політики МФБ, здійснення контролю за діяльністю її Рад і Комітетів несе Рада МФБ, яка становить невелику групу, в яку входять Президент і двадцять один представник з вісімнадцяти країн світу, як представники професійних бухгалтерів, так і члени МФБ. Головний офіс МФБ розташований в Нью-Йорку, де працюють професійні бухгалтери та інші професіонали з різних країн. До складу МФБ входять окремі ради, комітети і групи, які розробляють нормативні документи.

Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) розробляє Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ), Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНП) і Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП).

Основними завданнями Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) є:

- розробка в інтересах громадськості єдиної системи зрозумілих і прийнятних міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)\*, які вимагають якісної, прозорої та зіставної інформації у фінансових звітах загального призначення та іншої фінансової звітності;<sup>1</sup>
- сприяння поширенню та застосуванню стандартів обліку в усіх країнах світу;
- активна співпраця з національними організаціями, які займаються розробкою стандартів обліку з метою усунення розбіжностей між національними та МСФЗ шляхом оптимального вирішення питань організації та методики обліку і звітності.

---

\*Термін „Міжнародні стандарти фінансової звітності” охоплює стандарти фінансової звітності, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та положення Постійного комітету з тлумачень

Рада з міжнародних стандартів етики розробила Кодекс етики професійних бухгалтерів, який встановлює етичні вимоги до професійних бухгалтерів та надає Концептуальну основу для дотримання фундаментальних принципів професійної етики (чесність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність і професійна поведінка).

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) зосереджена на розробці стандартів фінансової звітності для використання суб'єктами господарювання державного сектору в усьому світі. Вона розробила вичерпні основні МСБОДС, що встановлюють вимоги до фінансової звітності державних органів та інших організацій в державному секторі. МСБОДС являють собою найкращу міжнародну практику з фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору.

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (МСБО) розробляє стандарти освіти, встановлюючи базовий підхід до професійної освіти професії бухгалтерів-професіоналів. МСБО розробляє також інші рекомендації, які допомагають організаціям-членам та викладачам бухгалтерського обліку впроваджувати та досягати передової практики бухгалтерської освіти.

Комітет професійних бухгалтерів у бізнесі (КПББ) МФБ надає рекомендації, щоб допомогти організаціям-членам у вирішенні широкого кола професійних питань, заохочує та підтримує високу якість роботи професійних бухгалтерів у бізнесі та намагається досягти поінформованості та розуміння суспільством їх роботи.

Комітет малих та середніх фірм (КМСФ) МФБ розробляє документи з питань загальної важливості та вносить свій внесок до розробки міжнародних стандартів, співпрацюючи з Радами МФБ, які встановлюють стандарти. Комітет також досліджує шляхи, якими МФБ та її організації члени можуть відповісти на потреби бухгалтерів, які працюють на малих та середніх підприємствах.

Комітет МФБ для країн, що розвиваються підтримує розвиток бухгалтерської професії в усіх регіонах світу, представляючи та враховуючи інтереси країн, що розвиваються, а також надає рекомендації з розвитку бухгалтерської професії.

Консультативна група з питань відповідності здійснює нагляд за виконанням Програми відповідності організацій-членів вимогам МФБ, яка передбачає щоби члени МФБ та асоційовані члени (в основному, національні професійні інститути) демонстрували, як вони прагнуть впроваджувати, докладаючи всіх зусиль та з врахуванням національних законів, нормативних документів стандарти, що видаються МФБ та Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Крім цього Програмою передбачено розгляд того, як організації-члени виконують свої зобов'язання щодо

програм сприяння якості і програм із розслідування та дисциплінарної відповідальності їх членів, викладених у Стандартних положеннях щодо зобов'язань членів (СПЗЧ).

Рада з нагляду в інтересах суспільства (РНІС) здійснює контроль за діяльністю МФБ щодо розробки стандартів у галузі аудиту та надання впевненості, етики (включаючи незалежність), організації освіти, а також за виконанням Програми відповідності організацій-членів вимогам МФБ.

Група з моніторингу (ГМ), до складу якої входять представники міжнародних регуляторних органів та подібних організацій, здійснює ознайомлення Ради з нагляду в інтересах суспільства (РНІС) з усіма визначними подіями в правовому середовищі. Вона також є засобом спілкування регуляторних органів та міжнародної бухгалтерської спільноти.

Група МФБ зі зв'язків з регуляторними органами (ГЗРО) – співпрацює з Групою моніторингу та розглядає питання законодавчого регулювання професії.

Форум фірм об'єднує аудиторські фірми, які надають аудиторські послуги в міжнародному масштабі. В цей форум входять представники 23 міжнародних аудиторських фірм. Основною метою Форуму є здійснення контролю за розробкою нового міжнародного режиму регулювання аудиту на основі нового глобального стандарту якості, який розроблено на основі існуючих МСА і Кодексу етики професійних бухгалтерів. У Форум фірм може вступити будь-яка міжнародна аудиторська фірма (компанія), яка готова дотримуватись стандартів якості і періодично проходити обов'язковий зовнішній контроль якості своєї роботи.

З метою реалізації своєї місії у сфері аудиторської діяльності Рада МФБ заснувала Комітет з міжнародної практики аудиту (КМПА) для розробки і видання від імені Ради стандартів і положень з аудиту та супутніх послуг. У квітні 2002 р. КМПА був перейменований у Раду з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ). Відповідно до «Повноважень РМСАНВ» основною метою її є служіння інтересам громадськості шляхом розробки та впровадження стандартів аудиту і надання впевненості та допомоги у зближенні міжнародних та національних стандартів, що дозволить покращити якість та рівень практики в усьому світі та збільшити довіру суспільства до аудиторської професії на глобальному рівні. Для досягнення поставленої мети РМСАНВ здійснює:

- розробку та впровадження стандартів та нотатків з аудиту фінансової звітності, які визнаються інвесторами, аудиторами, урядами, агенціями з регулювання банківської діяльності, цінних паперів та іншими зацікавленими сторонами ;

- розробку та впровадження стандартів та положень з інших завдань з надання впевненості у фінансових та нефінансових справах;
- розробку та впровадження стандартів та положень з супутніх послуг;
- розробку та впровадження стандартів контролю якості послуг;
- впровадження інших положень з аудиту та надання впевненості з метою покращення розуміння громадськістю ролі та відповідальності професійних аудиторів.

Діяльність РМСАНВ регламентується «Повноваженнями РМСАНВ». До складу РМСАНВ входять 18 членів, з яких 10 пропонуються Радою МФБ, 5 – Форумом фірм, та 3 – від представників громадськості, які можуть бути членами організацій-членів МФБ, але не повинні бути практиками. Крім того, участь в роботі РМСАНВ можуть приймати кілька спостерігачів без права голосу від представників агенцій, які мають зацікавленість в розробці чи впровадженні стандартів. Ці спостерігачі повинні мати технічний досвід, який би дозволив їм приймати участь в дискусіях РМСАНВ, та бути регулярно присутніми на її засіданнях. Запропоновані кандидатури, включно з Головою РМСАНВ, розглядає Комітет з призначень МФБ. Робота членів РМСАНВ складає три роки, при цьому кожного року відбувається ротація однієї третини складу РМСАНВ. Безперервна робота в РМСАНВ обмежується двома термінами на три роки, крім випадків, коли члена РМСАНВ призначає Голова ради на додатковий період, який не може перевищувати трьохроків.

На кожному засіданні РМСАНВ повинно бути присутніми мінімум 12 призначених членів або особисто, або за допомогою онлайнного телекомунікаційного зв'язку. Кожен член РМСАНВ має один голос. Для затвердження стандартів необхідно позитивне голосування не менш, ніж двох третин голосів, але не менше дванадцяти присутніх на засіданні особисто, за допомогою онлайнного телекомунікаційного зв'язку або за дорученням.

РМСАНВ розробляє такі нормативні акти:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які застосовують під час аудиторської перевірки історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які застосовують під час огляду історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань із надання впевненості (МСЗНВ), що застосовують під час виконання завдань із надання впевненості, крім історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП), які використовують при виконанні завдань з підготовки іншої фінансової інформації та завдань з виконання погоджених процедур й інших супутніх послуг;

- Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ), що застосовуються при наданні всіх послуг, на які поширюються стандарти аудиту.

- Стандарти, які видані РМСАНВ (МСА, МСЗО, МСЗНВ та МССП ) мають назву Стандартів завдань.

Стандарти РМСАНВ регулюють виконання завдань з аудиту, надання впевненості та супутніх послуг у відповідності до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними нормативними документами, які регулюють аудит історичної фінансової звітності або завдання з надання впевненості в іншій інформації. Якщо національні нормативні документи відрізняються або суперечать стандартам РМСАНВ в певному питанні, то завдання, яке здійснюється у відповідності до національних нормативних документів, буде автоматично вважатися таким, що не відповідає цим стандартам. Професійний бухгалтер не повинен демонструвати, що його робота відповідає стандартам РМСАНВ із завдань, якщо він не повністю виконав вимоги всіх тих стандартів, що мають відношення до конкретного завдання.

Стандарти РМСАНВ містять основні принципи і процедури, а також відповіді рекомендації, подані у вигляді пояснювального та іншого матеріалу, а також додатків.

Природа стандартів РМСАНВ потребує застосування професійного судження аудиторів. За певних обставин аудитор може, якщо це необхідно, відступити від основних принципів і процедур Стандартів завдань. У випадку виникнення такої ситуації аудитор повинен обґрунтувати зроблений відступ.

РМСАНВ також узагальнює практику аудиту в Нотатках з міжнародної практики аудиту (НМПА), що необхідно для надання фахівцям практичної допомоги у впровадженні МСА. У перспективі РМСАНВ передбачає розробку Положень з Міжнародної практики завдань з огляду (ПМПЗО), Положень з міжнародної практики завдань з надання впевненості (ПМПЗНВ) і Положень з міжнародної практики супутніх послуг (ПМПСП), призначених для практичної допомоги аудиторам при впровадженні МСЗО, МСЗНВ та МССП.

Аудитори повинні знати та користуватися Нотатками з практики аудиту, що застосовуються при виконанні окремого завдання. Аудитор, який не враховує та не використовує рекомендації відповідного Нотатку з практики аудиту, має бути готовим пояснити, як він дотримувався основних принципів та важливих процедур викладених в інших стандартах завдань РМСАНВ, що пояснюються у відповідному Нотатку з практики аудиту.

Для розробки стандартів та Нотаток з практики аудиту РМСАНВ вивчає питання та пропозиції, що надійшли від членів ради та спирається на допомогу Консультативно-дорадчої групи РМСАНВ, розробників національних стандартів та інших спеціалістів, що дає

можливість отримати широкий спектр поглядів. Після вибору і затвердження теми РМСАНВ призначає робочу групу, відповідальну за розробку Проекту Стандарту або Нотаток з практики. До складу робочої групи входять, Голова, представник РМСАНВ, а також спеціалісти, що мають відповідний досвід з питань, над якими працює робоча група, але не є членами РМСАНВ. Першочерговий обов'язок Робочої групи – розробка Стандарту або Нотаток з практики. Робоча група розробляє документ на основі досліджень та консультацій, що можуть в залежності від обставин включати: дослідження на замовлення, консультації з практиками, регулятивними агенціями та іншими зацікавленими сторонами, а також огляд професійних документів, виданих організаціями-членами МФБ та іншими організаціями. Робоча група готує на розгляд РМСАНВ проект для обговорення, що відбувається на засіданнях, відкритих для громадськості. Після затвердження РМСАНВ Проекту для обговорення Стандарту та Нотаток з практики не менш ніж 2/3 голосів (але не менше дванадцяти присутніх на засіданні членів особисто або за допомогою телекомунікаційного зв'язку або за дорученням) публікує запропонований варіант Проекту для отримання коментарів від громадськості. Незгодні думки не включають у Проект Стандарту або Нотаток з практики, але реєструють у протоколах засідань РМСАНВ. Проект оприлюднюють на сайті РМСАНВ для коментарів організаціями-членами МФБ та іншими організаціями, які використовують Стандарти та Нотатки з практики, а також для обговорення громадськістю. Особам та організаціям, для яких було оприлюднено проекти, надається не менш 90 днів для подання зауважень. Після отримання результатів обговорення і вивчення коментарів та пропозицій у проект вносять відповідні зміни. Для затвердження проекту в якості Стандарту чи Нотаток з практики необхідно позитивне голосування не менш, ніж двох третин голосів (але не менше дванадцяти присутніх на засіданні членів особисто, або за допомогою онлайн-комунікаційного зв'язку або за дорученням), після чого він видається як кінцевий Стандарт або Нотаток з практики. Якщо РМСАНВ вважає суттєвими зміни, внесені після обговорення, то вона може прийняти рішення щодо повторного обговорення документу. РМСАНВ вказує дату вступу в дію Стандарту, а також встановлює дату, з якої аудитори повинні користуватися відповідними Нотатками з практики.

Перелік та зміст Стандартів, Нотаток з практики та інших документів випущених РМСАНВ наведено в таблиці 2.

Аудиторські стандарти, які підготовлені РМСАНВ, базуються на таких принципах:

- ✓ аудит повинен здійснюватися особою, яка має відповідну професійну підготовку і досвід роботи;
- ✓ по всіх питаннях роботи аудитор повинен дотримуватися об'єктивності, конфіденційності і незалежності його суджень;

- ✓ до початку аудиторської перевірки аудитор повинен скласти відповідний план її проведення, добросовісно та кваліфіковано виконувати свої зобов'язання перед клієнтом і тим самим забезпечити належний контроль за роботою, яка виконується підлеглими співробітниками під час аудиту;
- ✓ аудитору, необхідно мати достатню уяву про систему внутрішнього контролю клієнта, щоб спланувати свою роботу, визначити характер і обсяг аудиторських процедур, строки виконання окремих етапів і перевірки в цілому;
- ✓ під час аудиторської перевірки аудитор, використовуючи методи опитування, спостереження, аналізу тощо, нагромаджує вичерпні докази для складання аудиторського звіту/висновку про достовірність фінансової звітності;
- ✓ в аудиторському звіті/висновку повинно бути вказано чи відповідає перевірена фінансова звітність встановленим нормам і правилам обліку;
- ✓ в аудиторському звіті/висновку відображаються обставини, які призвели до змін в обліковій політиці клієнта порівняно з попереднім обліковим періодом;
- ✓ інформація, яка міститься у фінансовій звітності, вважається достовірною, якщо інше не вказано в аудиторському звіті/висновку;
- ✓ аудиторський звіт/висновок повинен містити думку аудитора про достовірність фінансової звітності або опис причин, через які аудиторський звіт/висновок не може бути складено. У всіх випадках, коли робота аудитора зв'язана з перевіркою фінансової звітності, аудиторський звіт/висновок повинен містити опис характеру аудиторської перевірки і ступеня відповідальності аудитора.

Міжнародні стандарти мають таку структуру:

- ✓ вступ (де відображені мета і завдання стандарту, а також визначення важливих термінів, які використані в стандарті);
- ✓ розділи, які розкривають змістовну частину стандарту (предмет аудиту, принципи, методи та процедури та ін.);
- ✓ матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали;
- ✓ дата набрання чинності;
- ✓ додатки.

Стандарти, що стосуються аудиторської діяльності можна поділити на:

- ✓ міжнародні стандарти;
- ✓ національні стандарти цієї чи іншої країни;
- ✓ внутрішньофірмові стандарти (стандарти аудиторських фірм).

Міжнародні стандарти аудиту тісно зв'язані між собою і складають єдину систему.

Застосування одного з них веде до використання інших стандартів аудиту. Міжнародні стандарти

аудиту застосовують у випадках здійснення незалежного аудиту достовірності показників фінансової звітності. Однак МСА не мають переважної сили над національними, за виключенням аудиторських звітів/висновків фондових бірж, акції яких котируються на відповідних фондових ринках. У деяких найбільш розвинутих країнах, які мають свої національні стандарти аудиту. (США, Великобританія, Канада та ін.) МСА приймаються лише до уваги. Інші країни, такі як Австралія, Бразилія, Індія, Голландія, Росія тощо, МСА використовують в якості основи для розробки національних стандартів аудиту. Такі країни, як Кіпр, Малайзія, Нігерія, Фіджі, Шрі-Ланка, Україна та ін. безпосередньо використовують МСА в якості національних.

Застосовувати МСА в якості національних можуть тільки ці країни, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів. Деякі регіональні організації прийняли відповідні рішення щодо застосування і визнання Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Зокрема, Комісія Європейського Союзу (ЄС) прийняла рішення про те, що починаючи з 2005 року країни-члени ЄС при проведенні обов'язкового аудиту повинні застосовувати Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, розроблених РМСАНВ Міжнародної федерації бухгалтерів.

У зв'язку з впровадженням аудиту в нашій країні важливого значення набули питання розробки національних стандартів (нормативів) аудиту. Формування національних стандартів (нормативів) – процес досить складний і тривалий. В країнах з розвинутою ринковою економікою, де аудит існує більш як 150 років не має кінцевого варіанту абсолютно бездоганних аудиторських стандартів, тим більше в нашій країні, де аудит перебуває на стадії становлення. Безперечно для швидкого й ефективного розвитку аудиту в Україні необхідно максимально використати нагромаджений зарубіжний досвід. Вивчення зарубіжного досвіду, показало, що в більшості країн світу національні стандарти (нормативи) ґрунтуються на МСА. У зв'язку з тим, можливі два варіанти формування національних стандартів (нормативів) аудиту: перший, шляхом використання МСА для розробки національних стандартів (нормативів) аудиту з врахуванням особливостей економіки країни; другий, шляхом застосування МСА в якості національних. Для нашої країни був прийнятий перший варіант, тому що в склад МСА входять такі, які можуть бути схвалені і прийняті з незначними змінами і такі, які не прийняті у зв'язку з відсутністю відповідних умов (перехідний період до ринкових відносин та національні облікові традиції). Багатоцільове призначення, новизна і складність вирішення поставлених завдань обумовили необхідність поетапної розробки та впровадження національних стандартів (нормативів).

**На першому етапі** була визначена концепція розробки національних стандартів (нормативів) аудиту (було вивчено зарубіжний досвід з питань методології розробки національних стандартів (нормативів) аудиту та визначено їх склад).



**На другому етапі** була здійснена розробка найбільш важливих Тимчасових нормативів аудиту, зокрема: № 1 „Мета та завдання проведення аудиту”; № 2 „Договір на проведення аудиту”; № 3 „Основні принципи, які регулюють аудит”; № 4 „Планування аудиту”; № 8 „Аудиторські свідчення”; № 12 „Документальне оформлення аудиту”; № 13 „Аудиторський висновок”. Затверджені нормативи (стандарти) аудиту, дали можливість в деякій мірі уніфікувати діючу практику аудиту. Оскільки вони не в повній мірі задовольняли вимоги аудиторських фірм і аудиторів, Аудиторською палатою України було прийнято рішення про розробку національних стандартів (нормативів) аудиту і Кодексу професійної етики аудиторів України. При розробці національних стандартів (нормативів) аудиту виходили з таких вимог:

- відповідність діючому законодавству країни;
- чітке визначення переліку питань і понять, які підлягають регулюванню;
- єдина структура стандартів (нормативів) аудиту, тобто вони повинні включати такі частини, як: вступ, основний зміст і практичну спрямованість;
- кожен стандарт (норматив) повинен бути коротким і лаконічним, але з достатньою повнотою описувати вимоги до регулювання об'єкту нормативу (стандарту);
- єдина стилістика викладення змісту нормативу (стандарту) та ін.

В 1998 р. Аудиторською палатою України було прийнято рішення (протокол № 73 від 18.12.1998 р.) про затвердження Національних нормативів аудиту і Кодексу професійної етики аудиторів України, які вступили в дію з 1.01.1999 року. У тексті цих нормативів було використано термінологію стандартів аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів. Крім цього у передмові до Національних нормативів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України було посилення на те, що при тлумаченні окремих їх положень необхідно надавати переважне право законодавству та нормативно-правовим актам України. Право тлумачення окремих положень Національних нормативів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України належало Аудиторській палаті України. Перелік Національних нормативів за групами наведено в таблиці 3.

*Таблиця 3*

**Перелік національних нормативів аудиту,  
затверджених рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998р.**

<b>Номер нормативу</b>	<b>Назва нормативу</b>
01-02	Вступний матеріал
01	Вимоги національних нормативів аудиту
02	Основні вимоги до аудиту

03-08	Відповідальність
03	Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності
04	Договір на проведення аудиту
05	Контроль якості аудиторських послуг
06	Документальне оформлення аудиторської перевірки
07	Помилки та шахрайство
08	Перевірка дотримання підприємствами вимог законодавчих та нормативно-правових актів України
09-11	Планування
09	Планування аудиту
10	Знання бізнесу клієнта
11	Суттєвість та її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки
12-13	Внутрішній контроль
12	Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування
13	Аудит в умовах електронної обробки даних
14-22	Аудиторські докази
14	Аудиторські докази
15	Ставлення аудитора до початкових залишків по рахунках обліку підприємства під час першої аудиторської перевірки
16	Аналітичні операції
17	Вибіркова перевірка
18	Аудит облікових оцінок
19	Споріднені сторони
20	Події, які мають суттєвий вплив на аудиторський звіт і відбуваються після дати укладання фінансової звітності підприємства та аудиторського висновку
21	Концепція діючого підприємства
22	Інформація, яка надається аудитору керівником підприємства
23-25	Використання роботи інших фахівців
23	Використання результатів роботи іншого аудитора
24	Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту
25	Залучення експертів
26-27	Аудиторські висновки та звіти

26	Аудиторський висновок
27	Інша інформація в документах, які стосуються перевіреної аудитором фінансової звітності підприємства
28-29	Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів
28	Аудиторські висновки спеціального призначення
29	Оцінка перспективної фінансової інформації
30-32	Нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту
30	Використання комп'ютерів в аудиті
31	Вплив системи електронної обробки даних на оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю
32	Оцінки власного ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиторської перевірки

Одночасно був оприлюднений Кодекс професійної етики аудиторів України, який включав в себе такі розділи, як: основні засади етики аудитора; об'єктивність; вирішення етичних конфліктів; професійна компетентність; конфіденційність; податкова практика; закордонна діяльність; самореклама; незалежність; оплата за угодою і комісійні; несумісна з практикою аудиторів діяльність; грошові суми клієнтів; відносини з іншими аудиторами; реклама і пропозиція послуг; керівництво з прийняття аудиторської клятви. Прийняття Національних нормативів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України послужило основою для подальшого розвитку аудиту в нашій країні.

Однак в 2003 р. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 січня № 25 „Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах” були затверджені Заходи щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах. Згідно з цими заходами на Аудиторську палату України (АПУ) і Федерацію професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) було покладено запровадження в 2004-2005 роках Міжнародних стандартів аудиту. У зв'язку з цим, АПУ рішенням від 18 квітня 2003 року № 122 затвердила Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів у якості Національних стандартів аудиту. Оскільки РМСАНВ МФБ постійно вносить зміни у стандарти аудиту, АПУ у 2004, 2006, 2007, 2010, 2012, 2013, 2015 і 2016-2017 роках було перевидано Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, в яких змінилася редакція стандартів, і структура Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Згідно зі статтею 3 «Правова основа аудиторської діяльності в Україні» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторська

діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту – сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, та іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

При провадженні аудиторської діяльності застосовуються міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному веб сайті центрального органу виконавчої влади (Міністерства фінансів України), що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, який(е) забезпечує їх актуалізацію. При цьому центральний орган виконавчої влади (Міністерство фінансів України), що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, має право визначати дату, з якої застосовуватимуться міжнародні стандарти аудиту.

У практичній аудиторській діяльності, крім стандартів зовнішнього застосовують також стандарти внутрішнього аудиту. Розрізняють два види стандартів внутрішнього аудиту: міжнародні та національні. Розробкою стандартів на міжнародному рівні займається Інститут внутрішніх аудиторів (ІВА) -міжнародна асоціація, яка створена у 1941 році, як координаційний центр для підвищення професійних знань і освіти внутрішніх аудиторів та удосконалення методології внутрішнього аудиту. У склад ІВА входять більше 180 представництв з усього світу, в яких зараз працює понад 32 тис. внутрішніх аудиторів. ІВА приймає активну участь в організації навчальних семінарів, конференцій, наукових досліджень, публікації книг та періодичних видань у сфері внутрішнього аудиту (щомісячний професійний журнал «The Internal Auditor» («Внутрішній аудитор»). З метою врегулювання практики внутрішнього аудиту у 1978 році Інститут внутрішніх аудиторів видав Кодекс етики, Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (МСППВА) та інші положення.

Кодекс етики включає дві невід'ємні складові:

1.Принципи, що стосуються професії та практики внутрішнього аудиту (чесність, об'єктивність, конфіденційність та професійна компетентність).

2. Правила поведінки, що описують норми поведінки, очікуваної від внутрішніх аудиторів (чесність, об'єктивність, конфіденційність і професійна компетентність). Правила сприяють практичному втіленню Принципів та виступають для внутрішніх аудиторів у якості керівництва етичної поведінки.

МСППВА уніфікують підхід до внутрішнього аудиту, який придатний для всіх суб'єктів економічної діяльності, у тому числі й комерційних банків, і спрямований на допомогу внутрішнім аудиторам всіх організацій де б вони не працювали.

Основними цілями Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту є:

1. Окреслити основні принципи практики внутрішнього аудиту.
2. Визначити основні положення для здійснення та поширення широкого спектру послуг у сфері внутрішнього аудиту.
3. Встановити основу для оцінки діяльності внутрішнього аудиту.
4. Сприяти вдосконаленню організаційних процесів та операційної діяльності усередині економічного суб'єкта.

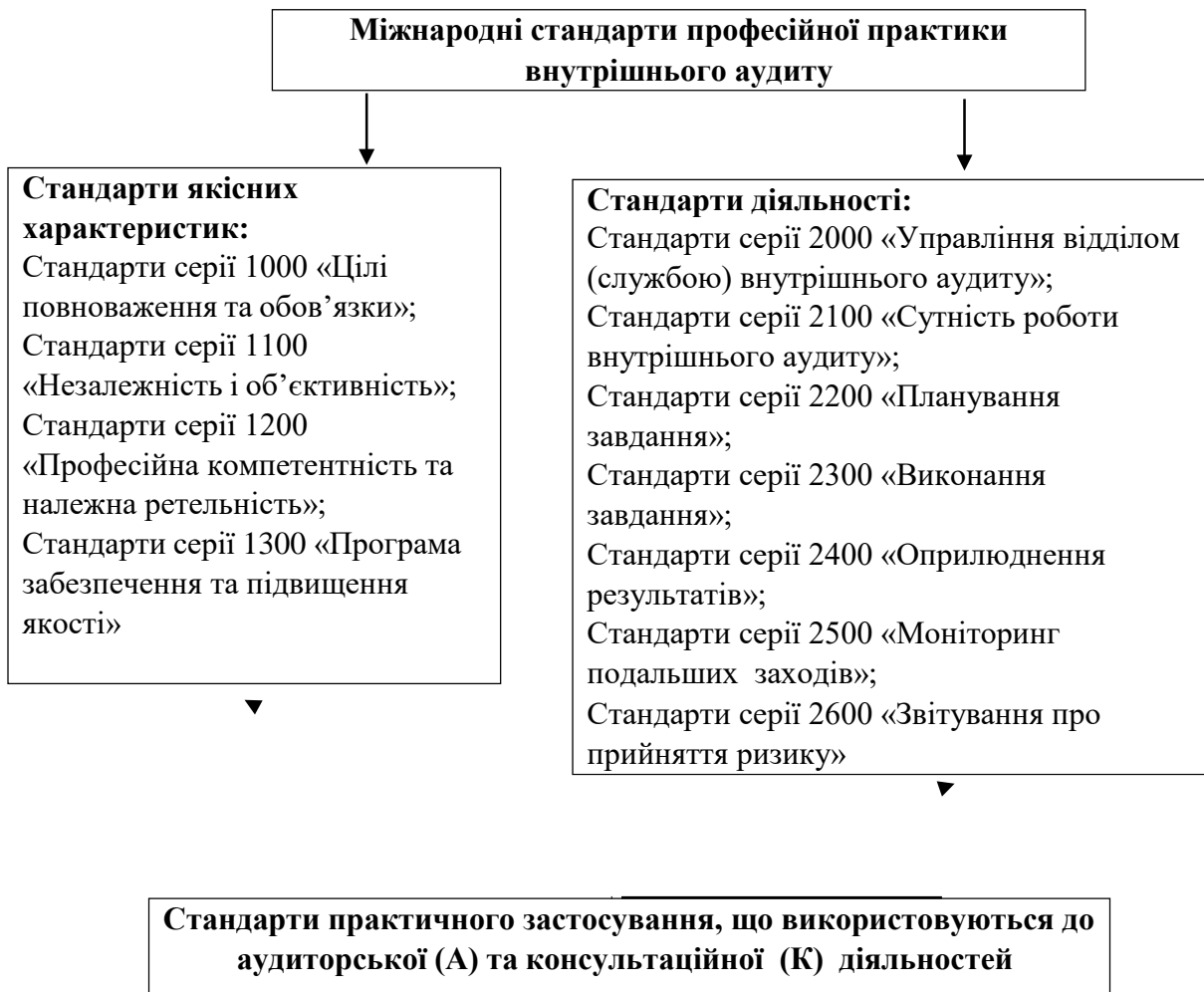
Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту розкривають вимоги та принципи, які складаються з:

- ✓ положень щодо основних вимог до професійної практики внутрішнього аудиту та оцінки ефективності її здійснення, що є прийнятним для використання в різних країнах на рівні економічних суб'єктів, і окремих осіб;
- ✓ тлумачень, що роз'яснюють терміни чи концепції, які використані у положеннях.

У МСППВА використовуються терміни, що мають специфічне значення, пояснення яких наводиться в глосарії. Зокрема, в МСППВА слово «повинен» використовується для позначення безумовної вимоги, а «слід» використовується у випадках, коли відповідність очікується, але при застосуванні професійного судження допускаються відхилення, що виправдовується конкретною ситуацією.

Для розуміння та застосування МСППВА необхідно враховувати положення з відповідним тлумаченням і пояснення специфічних значень термінів з глосарію.

МСППВА складаються зі Стандартів якісних характеристик, Стандартів діяльності та Стандартів практичного застосування (рис. 3.). Перелік та структура МСППВА розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів наведено у таблиці 4.



**Рис. 3.** Структура Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту

Стандарти якісних характеристик описують характеристики осіб та організацій, які займаються внутрішнім аудитом. Стандарти діяльності описують сутність внутрішнього аудиту та надають критерії якості, відносно яких може оцінюватися виконання цих послуг. Стандарти якісних характеристик та Стандарти діяльності поширюються на послуги внутрішнього аудиту.

Стандарти практичного застосування доповнюють Стандарти якісних характеристик та Стандарти діяльності, які застосовують до аудиторської (А) та консультативної (К) діяльності.

Аудиторські послуги передбачають об'єктивне оцінювання внутрішнім аудитором доказів для формування незалежних висновків стосовно діяльності економічного суб'єкта, відділу, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки. Характер та обсяг аудиторського завдання визначається внутрішнім аудитором. Як правило, послуги такого характеру включають три сторони, а саме:

1) особу або групу осіб, безпосередньо залучених до діяльності економічного суб'єкта, відділу, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки – власника суб'єкта господарювання;

2) особу чи групу осіб, які здійснюють оцінку – внутрішнього аудитора;

3) особу чи групу осіб, які використовують результати оцінки – користувача.

Консультаційні послуги – дорадчі за своїм характером і зазвичай виконуються у відповідь на окремий запит замовника завдання. Консультаційні послуги, як правило, включають дві сторони, а саме: 1) особу або групу осіб, що надають консультацію – внутрішнього аудитора; 2) особу або групу осіб, що потребують та отримують консультацію-замовника завдання. При наданні консультаційних послуг внутрішньому аудитору слід дотримуватись об'єктивності та приймати на себе управлінські обов'язки.

Стандарти стосуються кожного окремого внутрішнього аудитора та відділу внутрішнього аудиту, які несуть відповідальність за дотримання МСППВА, пов'язаних з індивідуальною об'єктивністю, професійною компетентністю та належною ретельністю. Крім того, внутрішні аудитори несуть відповідальність за відповідність МСППВА, що стосуються виконання їх посадових обов'язків. Керівник відділу внутрішнього аудиту несе відповідальність за загальну відповідність МСППВА.

МСППВА постійно переглядаються та вдосконалюються. Рада з питань стандартів внутрішнього аудиту проводить активне обговорення та консультації. Проекти МСППВА піддаються міжнародному спільному розгляду та обговоренню. Усі проекти розміщуються на вебсайті міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів, а також розсилаються в усі національні інститути внутрішнього аудиту.

МСППВА є частиною «Основних положень професійної практики». Цей документ був розроблений спеціальною робочою групою і затверджений Радою директорів Інституту внутрішніх аудиторів в червні 1999 року. «Основні положення професійної практики» включають «Визначення внутрішнього аудиту», «Кодекс етики», «Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту» та інші положення.

Стандарти внутрішнього аудиту розробляють з метою:

- удосконалення практики проведення внутрішнього аудиту;
- підвищення якості аналізу й оцінки системи внутрішнього контролю;
- перевірки відповідності проведення господарських операцій політиці та процедурам підприємства, а також чинному законодавству України;
- інформування керівництва підприємства про появу певних проблем;
- розробка і впровадження запобіжних заходів щодо виникнення ризиків у фінансово-господарській діяльності підприємства;

- складання уніфікованих аудиторських висновків і звітів.

На базі Стандартів професійної практики внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів (міжнародна асоціація) в Україні були розроблені та прийняті Національні стандарти внутрішнього аудиту для банків, затверджених Постановою Правління Національного банку України від 20.07.1999 р. № 358 з наступними змінами і доповненнями (Таблиця 5), а також для міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (затверджених наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247) (Таблиця 6). Але на жаль в Україні не розроблені національні стандарти внутрішнього аудиту для вітчизняних підприємств. Тому необхідно розробити для служб (відділів) внутрішнього аудиту підприємств України національні стандарти внутрішнього аудиту на основі аудиторської практики і вивчення Стандартів професійної практики внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів (міжнародна асоціація).

Впровадження стандартів службою внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах є важливою умовою удосконалення практики та підвищення якості та ефективності внутрішніх аудиторських перевірок, що сприяє фінансовій стабільності підприємства.

Міжнародні стандарти аудиту визначають лише загальні підходи під час здійснення аудиторської перевірки (питання методології), а також основні принципи і процедури, яких повинні дотримуватися аудитори. У зв'язку з цим одним з важливих напрямків роботи аудиторської фірми є розробка і удосконалення власних внутрішньофірмових стандартів аудиту, які визначають єдині підходи під час здійснення аудиту аудиторами даної аудиторської фірми на підприємствах і не можуть суперечити міжнародним стандартам аудиту. Однак, проведені дослідження свідчать про те, що не всі аудиторські фірми України регламентують свою діяльність за допомогою внутрішньофірмових стандартів аудиту. Разом з тим незначна кількість аудиторських фірм нашої країни мають або починають розробку внутрішньофірмових стандартів аудиту. З теоретичної точки зору питання розробки внутрішньофірмових стандартів не одержало належного поширення через відсутність стандарту аудиторської діяльності (або методичних рекомендацій), який би передбачав порядок розробки та затвердження внутрішньофірмових стандартів аудиту, а також рекомендований перелік питань, які підлягають внутрішньофірмовій стандартизації. Слід відзначити, що популярність внутрішньофірмових стандартів аудиту серед аудиторських фірм має тенденцію до зростання, у зв'язку з актуальністю проблеми контролю якості аудиту, особливо на рівні аудиторських фірм.



Внутрішньофірмові стандарти аудиту вирішують такі ж завдання, що й Міжнародні стандарти аудиту. Внутрішньофірмові стандарти аудиту розробляють на основі чинних законодавчих актів та нормативних документів з врахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту (повинні доповнювати, конкретизувати і уточнювати їх положення).

Наявність системи внутрішньофірмових стандартів аудиту є свідченням професіоналізму діяльності аудиторської фірми. Вони повинні містити конкретні практичні рекомендації, які дозволяють аудиторам визначати порядок своїх дій при взаємовідносинах з клієнтом, а також при плануванні, перевірці і оформленні результатів аудиту.

Роль внутрішньофірмових стандартів аудиту полягає в тому, що вони:

- сприяють дотриманню вимог законодавчих актів та нормативних документів, а також міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики;
- обґрунтовують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу;
- знижують трудомісткість аудиторських робіт з перевірок окремих ділянок (за допомогою робочих таблиць, анкет, тестів та інших документів технічного характеру);
- підвищують рівень контролю за роботою асистентів (помічників) аудитора;
- сприяють впровадженню в аудиторську практику новітніх наукових розробок, що в сукупності дозволить підвищити суспільний престиж професії;
- підвищують якість аудиту і тим самим сприяють зниженню величини аудиторського ризику;
- регламентують діяльність аудиторів в рамках даної аудиторської фірми і створюють додаткові умови для врегулювання реальних та потенційних конфліктів між співробітниками і адміністрацією (керівництвом) аудиторської фірми, між самими аудиторами, між аудиторською фірмою і господарюючими суб'єктами (клієнтами) та іншими організаціями (контролюючими органами, громадськими організаціями тощо);
- є інструментарієм в роботі аудиторів;
- сприяють більш об'єктивній оцінці роботи аудиторів;
- допомагають виявити недобросовісних осіб або тих аудиторів, які мають невисоку кваліфікацію серед представників аудиторської професії, що дуже необхідно сьогодні у зв'язку з підвищенням відповідальності аудитора за свою роботу в непростих (неадекватних, складних) умовах господарювання;
- формують єдині базові вимоги до порядку здійснення аудиторської перевірки, до якості та надійності аудиту і створюють при їх дотриманні додатковий рівень гарантії результатів аудиторської перевірки;

- визначають і конкретизують загальний підхід аудиторської фірми до здійснення аудиту, незалежно від умов, в яких проводиться аудит;

- сприяють збільшенню обсягу виконаних аудиторських послуг.

До внутрішньофірмових стандартів аудиту відносять не тільки стандарти, а й інструкції, методичні рекомендації та інші документи обов'язкові до застосування в аудиторській фірмі, у яких відображаються внутрішні підходи до здійснення аудиторської діяльності. В сукупності вони описують комплексний підхід до організації і технології здійснення аудиту. Такі стандарти аудиту є частиною організаційно-розпорядчої документації і системи внутрішнього контролю аудиторської фірми.

Вимоги, що ставляться до внутрішньофірмових стандартів аудиту зображено на рисунку 4.

Підготовка внутрішньофірмових стандартів аудиту – процес трудомісткий, і вимагає професійних знань, зокрема, узагальнення положень законодавчих органів, постанов уряду, галузевих нормативних документів і урахування практичного досвіду аудиторських фірм і набутих знань роботи аудиторів. Структура внутрішньофірмових стандартів діяльності аудиторської фірми та їх зміст є комерційною таємницею фірми.

Аудиторські фірми самостійно встановлюють перелік, терміни, порядок розробки та впровадження в практику внутрішньофірмових стандартів аудиту.



Рис. 4. Вимоги до внутрішньофірмових стандартів аудиту

Внутрішньофірмові стандарти аудиту можуть включати:

- стандарти з загальних питань аудиту (концепція і підходи до розробки внутрішньофірмових стандартів аудиту, їх структура); внутрішня структура і організація діяльності аудиторської фірми; освіта та підготовка кадрів; права, обов'язки та відповідальність аудиторів; етика поведінки та взаємовідносини аудиторів; контроль якості виконання аудиту; посадові інструкції тощо);

- стандарти, які встановлюють порядок проведення аудиту і формування аудиторських висновків (звітів) та іншої звітної документації (форми договорів при оформленні взаємовідносин між аудиторською фірмою і клієнтом; порядок планування; порядок розрахунку рівня суттєвості та аудиторського ризику; порядок вивчення та оцінки системи внутрішнього контролю; процедур отримання аудиторських доказів; порядку залучення до роботи інших фахівців; документування аудиту; вимог до формування аудиторських висновків та іншої документації);

- спеціалізовані стандарти (специфіка діяльності окремих галузей економічної діяльності, а саме: кредитних спілок; комерційних банків; страхових та інвестиційних компаній тощо);

- стандарти супутніх послуг (положення про порядок надання консультаційних послуг, експертиз та інших видів супутніх послуг).

Внутрішньофірмові стандарти аудиту повинні мати таку структуру:

- загальні положення (мета та необхідність розробки стандарту; визначення основних термінів і понять; посилання на міжнародні стандарти аудиту, законодавчі акти та нормативні документи, які використані при розробці стандарту; сфера застосування; опис об'єкту стандартизації; взаємозв'язок з іншими стандартами);

- зміст внутрішньофірмового стандарту аудиту (основні принципи і методики, що відображають підходи аудиторської фірми до вирішення поставлених завдань);

- додатки ( залежно від змісту стандарту, які можуть містити пояснення особливі положення, порядок розрахунків, формули, робочі таблиці, комп'ютерні програми тощо).

Крім цього, внутрішньофірмові стандарти повинні містити такі реквізити, як: назву і номер стандарту, дату затвердження із вказівкою органу, який його затвердив та дату набрання чинності стандарту.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту затверджуються наказом керівника аудиторської фірми або іншим уповноваженим на це органом, передбаченим статутом (зборами засновників або трудового колективу тощо).

Позитивне вирішення питання щодо розробки внутрішньофірмових стандартів аудиту можливе за умови створення в аудиторських фірмах відділів методології та розвитку аудиту, в якому повинні працювати найбільш професійно підготовлені фахівці.

Функціонування відділу з методології та розвитку аудиту повинно здійснюватися на підставі Положення, яке затверджується наказом керівника аудиторської фірми або іншим уповноваженим на це органом.

Основними завданнями відділу з методології та розвитку аудиту повинні бути розробка внутрішньофірмових стандартів та методик аудиту з використанням новітніх наукових розробок; узагальнення і систематизація інформації з практичного досвіду аудиту; нагромадження, систематизація і аналіз діючих законодавчих актів і нормативних документів в сфері аудиту та ін.

У випадку необхідності розробку внутрішньофірмових стандартів аудиту можуть здійснювати сторонні організації по відношенню до аудиторської фірми згідно зукладеним договором у відповідності з затвердженою керівництвом аудиторської фірми програмою їх розробки. По мірі нагромадження досвіду аудиторських перевірок внутрішньофірмові стандарти аудиту повинні корегуватися з метою удосконалення роботи працівників (співробітників) аудиторських фірм.

Розробка і застосування на практиці аудиторськими фірмами внутрішньофірмових стандартів аудиту дозволить підвищити ефективність їх роботи у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту і покращити внутрішньофірмовий контроль якості аудиту.

Отже, такий підхід до стандартизації в нашій країні сприятиме подальшому його розвитку і удосконаленню, а також дозволить підвищити якість та ефективність аудиту.

---

## *Тема 5. Управління аудиторською діяльністю в Україні*

---

1. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю в Україні .
2. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні.
3. Міжнародні стандарти аудиту.
4. Внутрішньофірмові стандарти аудиту.

### **1. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю в Україні .**

Управління - свідомо цілеспрямована дія з боку суб'єктів, органів на людей та економічні об'єкти, що здійснюються з метою спрямування їх дій і отримання бажаних результатів.

Під управлінням аудиторською діяльністю розуміють процес регулювання роботи аудиторських фірм, окремих підприємств-аудиторів та всієї аудиторської спільноти в державі з метою дотримання єдиних методологічних вимог.

Існує два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності (табл. 1).

Таблиця.1.

ПІДХОДИ ЩОДО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Назва підходу	Характеристика підходу	Країни, в яких застосовується
Державна законодавча ініціатива і державне регулювання	Держава безпосередньо розробляє і затверджує законодавчі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю	Країни континентальної Європи, Росія, Швеція тощо
Законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою	Процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій	Англія, США, Україна тощо

В Україні регулювання аудиторською діяльністю здійснюється відповідно до англо-американського підходу. З ініціативи Спільноти аудиторів України був підготовлений Закон України "Про аудиторську діяльність", який прийнято Верховною Радою 24 квітня 1993 року. А у 2017 році даний Закон

внесли зміни і ввели в дію Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» На основі цього Закону було створено Аудиторську палату України.

Основне завдання цього Закону - створення системи громадського фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.

Загальна схема управління аудиторською діяльністю в Україні представлена нижче (рис. 2).



Рис. 1. Управління аудиторською діяльністю в Україні

Отже аудиторська діяльність в Україні є саморегулюючою, держава лише встановлює вимогу здійснення аудиту, а методику і техніку його проведення визначають Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та їх територіальні відділення у стандартах, нормах, положеннях, інструкціях, роз'ясненнях.

Розглянемо також особливості організації проведення аудиту в деяких країнах Європи та США.

**Франція.** Питання, пов'язані з аудитом, регулює Міністерство юстиції. Основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту звітності всіх компаній із обмеженою відповідальністю і повних товариств, є Закон 12 про промислово-торговельні компанії 1966 р. Аудитора у Франції називають комісаром з рахунків, він призначається власниками підприємства (акціонерами) строком на шість років для проведення аудиту. Термін роботи аудитора з підприємством-клієнтом може бути продовжено ще на один термін.

Основні принципи проведення аудиту у Франції:

1. Корпоративні організації, які мають законодавчі обов'язки щодо

проведення аудиту, повинні призначати одного титулованого (сертифікованого) аудитора.

2. Корпоративні організації, які мають законодавчі обов'язки щодо публікації консолідованої звітності, повинні призначати одночасно двох аудиторів.

Це правило поширюється в наступних випадках: • якщо акції компанії перебувають у лістингу на біржі; • виконуються два з трьох умов: кількість персоналу понад 250 осіб, річний оборот перевищує 30 млн. євро, валюта балансу перевищує 15 млн. євро.

3. Аудитор є незалежним у виборі процедур і висловленні своєї думки.

4. Призначення аудитора є незалежною юридично, фінансово і морально-етично.

5. Аудитор призначається за законом на строк не більше шести років загальними зборами засновників, про що зазначається в протоколі наради.

6. Аудитор як приватна особа або як аудиторська компанія, партнер або партнери не можуть підписувати аудиторський звіт понад шести послідовних фінансових років. Після шести років такий аудитор не може брати участь у аудиторській перевірці протягом двох наступних періодів.

7. Призначення аудитора відбувається у письмовій формі та на підставі підписаного плану і програми аудиту, що дозволяє ідентифікувати кількість робочих годин на виконання завдання аудитором. Ця програма роботи аудитора є об'єктом перевірки контролю якості кожен рік.

8. Кількість робочих годин аудитора прораховується на кожний фінансовий рік залежно від річного обороту, валюти балансу, фінансової прибутку, ПДВ:

9. Аудитору забороняється одночасно надавати послуги консалтингу.

10. Аудитор не повинен мати судового та дисциплінарного стягнення.

Кримінальна відповідальність аудитора настає в наступних випадках:

- аудиторський звіт неповний;
- спотворена інформація про фінансовий стан компанії;
- бухгалтерські статті не відображають правдивого стану підприємства;
- прокурор не інформується про кримінальної діяльності;
- недотримання професійної таємниці;
- не відображаються правові невідповідності.

Громадський нагляд за професією аудитора у Франції здійснюється Органом громадського нагляду у Франції є правління Вищої ради Комісаріату з питань аудиту (Haut du Conseil Commissariat aux Comptes – НЗС), яке складається з 12 непрактикуючих осіб. Всі члени НЗС призначаються урядом Франції та працюють неповний робочий день, на 75% займаються своєю діяльністю, яка не пов'язана з аудиторською.

Термін служби становить шість років.

**Швеція.** У зв'язку з набранням Швеції 1 січня 1995 р. у Європейський

союз (ЄС) були прийняті нові законодавчі і нормативні документи про організацію та умов аудиторської діяльності в Швеції, які в основному відображають наявний у країні досвід і необхідність наближення до норм і стандартів держав ЄС. Державним органом по аудиторської діяльності в Швеції є Комісія з аудиторської діяльності (КАД). Для виконання кожного робочого завдання на проведення аудиторської перевірки аудиторська фірма повинна призначати відповідального з числа працюючих в ній аудиторів. Останній повинен бути уповноваженим аудитором, якщо цього вимагає закон, а в інших випадках – затвердженим або уповноваженим аудитором. Фірма зобов'язана негайно повідомити замовника про тому, хто є відповідальним. Аудитори і аудиторські фірми повинні укласти угоду про страхування або залишити в Комісії з аудиторської діяльності заставу під зобов'язання відшкодування збитків, які аудитор або аудиторська фірма можуть накликати на себе у своїй аудиторській діяльності.

**Німеччина.** У 1945 р. після закінчення другої світової війни в Дюссельдорфі був утворений Інститут аудиторів, який у листопаді 1954 р. було перейменовано в Інститут аудиторів Німеччини. За цей час Дюссельдорфський інститут, проводячи професійну діяльність на всій території Німеччини, завоював високий авторитет, що дозволило йому стати загальнонімецькою організацією. Завдання Інституту аудиторів полягають у сприянні розвитку аудиторської професії та забезпеченні країни аудиторськими кадрами, у розробці єдиних професійних принципів і норм, дотримання цих норм усіма представниками аудиторської професії. Для обговорення проблем, що виникають в роботі Інституту аудиторів при ньому створюються спеціалізовані комітети, що включають в свій склад досвідчених і заслужених представників аудиторської професії. Результати цих обговорень публікуються в спеціальному журналі «Ді Вирштафтспрюфунг», періодичність якого один раз у 2 місяці і щомісячних випусках «Фанхнахрихтен». У цих же виданнях публікуються різні матеріали для широкого ознайомлення та обговорення, наприклад, проекти документів, а також прийняті документи, що стосуються аудиту всередині країни і за кордоном. У Німеччині з 1961 р. під керівництвом міністерства економіки діє *Wirtschaftsprüferkammer* — офіційний орган для контролю за діяльністю аудиторів, який також здійснює реєстрацію всіх аудиторів країни. Крім того, існує добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів *Institute of Wirtschaftsprüfer*. Державний вплив на аудиторську діяльність в Німеччині доповнюється тим, що всі аудитори та аудиторські фірми повинні в обов'язковому порядку бути членами Аудиторської палати. Обов'язок Аудиторської палати полягає в захисті професійних інтересів аудиторів та сприяння зростанню авторитету аудиторської професії, надання консультаційної та правової допомоги членам палати, підвищення кваліфікації аудиторів, контроль за аудиторською діяльністю та сприяння у навчанні нових аудиторських кадрів.



Членами Аудиторської палати разом з аудиторами, які займаються виключно своїми професійними обов'язками, є керівники, члени правління та інші відповідальні працівники аудиторських фірм, навіть якщо вони не зайняті безпосередньо аудитом.

Аудит в Німеччині має кілька напрямків:

1) аудиторський контроль підприємства наприкінці фінансового року (перевірка правильності ведення бухгалтерських книг, перевірка річної звітності);

2) аудиторський контроль документів юридичної особи у період його заснування на предмет відповідності законодавству країни;

3) аудиторський контроль за дорученням загальних зборів акціонерів (як правило окремі галузі діяльності акціонерного товариства, а не всі);

4) аудиторський контроль окремих сегментів ділової і фінансової діяльності (зокрема, депоновані цінні папери в кредитних установах);

5) аудиторські перевірки на предмет виявлення правопорушень, включаючи контрольні перевірки поточного характеру, превентивні перевірки з метою попередження можливих порушень;

6) контрольна перевірка всього підприємства або його частини (наприклад, у разі продажу).

**Великобританія.** Основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту у Великобританії, є Акт про компанії 1985 р. Аудитор призначається власниками компанії.

У Великобританії створено такі організації, які об'єднують присяжних бухгалтерів, аудиторів:

1. Громадська організація дипломованих бухгалтерів (The Chartered Association of Certified Accountants — CACAACCA, FCCA).

2. Громадський інститут бухгалтерів-аналітиків (The Chartered Institute of Management Accountants — CIMA ACMA, FCMA).

3. Громадський інститут національних фінансів і бухгалтерського обліку (The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy — CIPFA or PFA).

4. Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales — ICAEW or ACA, FCA).

5. Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (The Institute of Chartered Accountants of Scotland — ICAS or CA).

6. Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (The Institute of Chartered Accountants of Ireland — ICAI or ACA, FCA).

**Сполучені Штати Америки.** У США аудиту підлягають державні і недержавні підприємства.

Це, у свою чергу, сформувало чотири основні типи аудиторів у США:

1. Аудитори головної служби обліку, які працюють у позавідомчій службі законодавчої гілки федерального уряду. Основна функція таких аудиторів — виконувати аудиторські функції для Конгресу.

2. Податкові інспектори проводять аудит декларацій платників податків з метою визначення відповідності їх законам про оподаткування (ці перевірки можна розглядати як аудит на відповідність).

3. Внутрішньогосподарські аудиторі. Цих аудиторів запрошують приватні компанії для аудиту діяльності своїх адміністрацій. Обов'язки внутрішньогосподарських аудиторів визначаються залежно від того, хто є їх наймачем, і мети перевірки.

4. Присяжні бухгалтері (незалежні аудиторі), основним обов'язком яких є перевірка річної звітності компаній, які оприлюднюють свої звіти, а також аудит у більшості інших великих і середніх компаній та некомерційних організацій. На федеральному рівні або на рівні штатів діють правила, які потребують щорічного аудиту. Наприклад, всі компанії, щорічно представляють документи Комісії з цінних паперів і біржових операцій, повинні щороку проходити аудиторську перевірку. У деяких штатах кожне урядове підрозділ повинен періодично піддаватися аудиту.

У США діють такі професійні аудиторські організації: Американський інститут присяжних бухгалтерів (American Institute of Certified Accountants — AICPA). Комісія з цінних паперів (Securities & Exchange Commission — SEC). Головна служба обліку (The United States general Accounting Office — GAO). Американська асоціація бухгалтерів (American Accounting Association — AAA). Національна асоціація бухгалтерів США (National Association of Accountants — NAA). Асоціація спеціалістів з комп'ютерного аудиту (EDP Auditors Association) та ін. Діяльність інтернаціональних професійних об'єднань аудиторів пов'язана насамперед з необхідністю гармонізації обліку, звітності і стандартизації аудиту в міжнародному масштабі. Національні професійні організації аудиторів проводять роботу щодо розроблення нормативів аудиту з урахуванням економічної і законодавчої специфіки своїх країн. На міжнародному рівні розроблення і впровадження аудиторських стандартів здійснює Міжнародний комітет аудиторської практики — це організація, що займається розробкою нормативів аудиту та супутніх йому послуг на правах автономного комітету в рамках Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants — IFAC). Він діє в рамках Міжнародної федерації бухгалтерів, метою створення якої є координація на світовому рівні діяльності професійних організацій у сфері обліку і звітності, а також аудиту.

## **2. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні.**

Аудитор повинен бути незалежним у своїй професійній діяльності. Саме для забезпечення незалежності аудиту, а також для забезпечення інших його принципів (компетентності, конфіденційності та ін.) необхідно регулювання

аудиторської діяльності як з боку державних органів (державне регулювання), так і з боку громадських аудиторських організацій (саморегулювання).

Перехід до ринкових відносин, участь у бізнесі іноземних інвесторів, виникнення різних форм власності вплинули на зміну системи контролю в Україні. Наслідком залучення іноземного капіталу в економіку українських суб'єктів господарювання стало створення спільних підприємств, діяльність яких не підлягала відомчому контролю.

Тому, перші зародки аудиту в Україні можна віднести до 1987-1989 р.р., а розвиток аудиторської діяльності вважати започаткованим після проголошення її як незалежної держави. Однак, не дивлячись на фактичне існування, певний час аудит в Україні не був закріплений юридично.

Аудиторська діяльність в Україні, як різновид підприємницької, є порівняно новою і тому процес її розвитку до нині супроводжується рядом проблемних питань, серед яких основне місце посідає його нормативно-правове регулювання та забезпечення. Значний внесок у наукове та практичне дослідження проблем державного регулювання аудиторської діяльності зробили такі вітчизняні науковці: Бондар В.П., Завгородній В.П., Жук В.М., Мельничук Б.В., Петрик О.А., Редько О.Ю. та інші. Незважаючи на численні напрацювання науковців до цього часу не сформовано логічного узгодження законодавчо-нормативної бази з питань аудиту в Україні.

Сучасний стан економічної ситуації в Україні, що супроводжується негативними тенденціями зростання кількості правопорушень у різних галузях економіки, вимагає проведення перегляду окремих положень чинного законодавства. Аналіз наукової літератури свідчить про різні підходи до розкриття сутності даного питання. Деякі автори іноді ототожнюють правове забезпечення із законодавчим, або нормативно-правовим, зокрема йдеться про нормативно-правове регулювання, а не забезпечення.

З цього приводу автор зазначає: право не зводиться до норм. Окрім норм, воно включає в себе природне право і суб'єктивні права. Таким чином, право охоплює сферу не лише належного (нормативні та індивідуальні приписи і рішення), а й суцього (реальне використання юридичних можливостей, реальне використання обов'язків) . Досліджуючи дану тему важливо з'ясувати сутність словосполучень «державне регулювання», «нормативно-правове забезпечення» та «нормативно-правове регулювання». На жаль, в науковій літературі, законодавчих документах зміст таких категорій не охарактеризовано. Звернемось до тлумачних словників та Інтернет ресурсів. За даними Wikipedia, державне регулювання – це сукупність інструментів, за допомогою яких держава встановлює вимоги до підприємств і громадян.

Воно включає:

1) закони, формальні і неформальні розпорядження і допоміжні правила, що встановлюються державою, а також недержавними організаціями або

організаціями саморегулювання, яким держава делегувала регуляторні повноваження; або

2) набір здійснюваних державними структурами заходів, направлених на контроль за поведінкою індивідів або груп, які потрапляють під контроль цих структур. Воно включає закони і допоміжні інструменти, що створюються державою, а також правила, що встановлюються державними і недержавними агентствами в рамках делегованих повноважень.

Згідно тлумачного словника економіста, нормативи – це економічні, технічні, технологічні або інші показники норм, за якими здійснюються певні дії, виконується певна робота, приймаються рішення.

В Академічному тлумачному словнику, право трактується як здійснювана державою форма законодавства, залежна від соціального устрою країни. Проте, наголошується на тому, що «Треба пам'ятати, що право в соціологічному аспекті понад усе є регулятором поведінки людей. Тобто, виходячи з положень теорії гри, право визначає роль кожного учасника як конкретної соціальної складової: людини, групи людей (корпорації), суспільства, держави, міжнародного співтовариства та інших соціальних утворень, які виникають на їхній базі. Практична сутність права полягає в тому, що воно є мірою юридично дозволеної поведінки людей у конкретних соціальних утвореннях. Проведені дослідження підтверджують актуальність правового аспекту досліджуваних категорій та відмінність понять регулювання і забезпечення. Це пояснюється тим, що всі суспільні процеси – соціально-економічні, соціально-психологічні, інформаційні, технологічні та інші, які виникають у виробничо-господарській та комерційній діяльності потребують правового закріплення та регулювання і потребують чітких норм і вказівок виконання. Враховуючи думки науковців, обґрунтуємо зміст досліджуваних категорій: - нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності – це здійснюваний державою та професійними громадськими організаціями механізм реалізації права на поведінку та діяльність суб'єктів аудиторської діяльності; - нормативно правове забезпечення – комплекс юридичних норм та правил поведінки, які визначають права і обов'язки учасників аудиторської перевірки та забезпечують виконання ними мети і завдань аудиту; - державне регулювання аудиту – це сукупність законів та підзаконних актів, які визначають нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності та забезпечують досягнення мети і виконання завдань аудиту. Враховуючи зазначене, вживання терміну «нормативно-правове регулювання» стосується нормативно-правових актів, які регламентують здійснення аудиторської діяльності як підприємницької структури, а терміну «нормативно-правове забезпечення» – нормативно-правових актів та регламентуючих документів щодо здійснення аудиторської перевірки, - «державне регулювання аудиту» – притаманне в цілому інституту аудиту в Україні.

Базові принципи системи організації аудиторської діяльності залежать від рівня економічного розвитку, на якому знаходиться країна. Якщо оцінити ступінь державного втручання та контролю за функціонуванням суб'єктів аудиторської діяльності як високий, середній та низький, можна виділити відповідно три моделі організації та регулювання аудиторської діяльності: жорстку, змішану та м'яку. Економічно розвинутим країнам в більшій мірі притаманна м'яка модель організації аудиторської діяльності. Постіндустріальним країнам та країнам, які знаходяться на початкових етапах економічного розвитку, притаманні жорстка та змішана моделі.

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема, нині виділено дві концепції до створення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності:

- 1) державна законодавча ініціатива і державне регулювання (Європа);
- 2) законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою (Англія, США - англо-американський підхід).

Дослідження світових підходів до організації і регулювання аудиторської діяльності дозволяє виділити існування у практиці аудиту дві принципово відмінні концепції регулювання аудиторської діяльності – державну і професійну.

У країнах континентальної Європи цілі проведення аудиту орієнтовані переважно на державні органи, які є основними користувачами аудиторської інформації. Отже, визначальною особливістю організації аудиту в цих країнах є його достатньо жорстка централізована регламентація і наявність державного контролю за аудиторською діяльністю.

У США та Великій Британії аудит орієнтований здебільшого на недержавних користувачів – акціонерів, інвесторів, комерційні банки, страхові компанії, інвестиційні фонди. Це передбачає мінімізацію державного регулювання аудиторської діяльності, яке здійснюється, в основному, професійними громадськими аудиторськими організаціями, що Регламентацій на структура аудиторської діяльності

З м'якою моделлю регулювання З жорсткою моделлю регулювання Зі змішаною моделлю регулювання США, Велика Британія, Республіка Болгарія Франція, Німеччина, Ізраїль, Польща; Республіка Білорусь Україна, Чехія, Литовська Республіка, Республіка Молдова мають достатню самостійність у вирішенні питань методології організації і проведення аудиту, підготовки аудиторських кадрів, їх атестації і надання відповідної кваліфікації, а також в організації контролю якості аудиту.

У світовій практиці виділяють дві концепції регулювання аудиторської діяльності.

1. У більшості країн Євросони (Франція, Німеччина, Італія, Іспанія Австрія), де основними користувачами звітності вважаються державні

організації, банки, більш поширене державне регулювання аудиторської діяльності.

### ***На замітку***

*У Франції питання, пов'язані з аудитом, регулює Міністерство Юстиції. Основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту звітності всіх компаній із обмеженою відповідальністю і повних товариств, є Закон про промислово-торговельні компанії 1966 р.*

2. У Великобританії і США, де основними користувачами звітності вважаються акціонери, кредитори, інвестори, більш поширене саморегулювання.

Аудиторська діяльність регулюється переважно громадськими аудиторськими об'єднаннями. Отже, держава встановлює тільки вимогу здійснення аудиту, а методику і техніку його проведення визначають професійні організації у стандартах, нормах, положеннях, інструкціях.

### ***На замітку***

*Особливістю організації аудиторської діяльності у Сполучених Штатах Америки є відсутність єдиного для всієї країни законодавства, що регулює діяльність дипломованих громадських бухгалтерів (аудиторів) – у різних штатах вимоги до них неоднакові. В основному ці відмінності стосуються вимог до освіти і стажу роботи з спеціальністю для допуску до екзамену на звання присяжного бухгалтера.*

*У Великобританії вищим керівним органом з аудиторської діяльності був Комітет з аудиторської практики (1976-1991 рр.), який складався з представників усіх основних професійних організацій. З 1991 року його замінила Рада з аудиторської практики.*

Аудиторська діяльність в Україні є саморегулюючою, держава лише встановлює перелік вимог до проведення аудиту, а методику його проведення визначають Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та їх територіальні відділення шляхом затвердження стандартів, норм, положень, інструкцій, роз'яснень.

Серед існуючих систем нормативного регулювання аудиторської діяльності найдоцільнішою, на наш погляд, видається багаторівнева система, що включає чотири основні рівні.

Документами *першого рівня* визначається місце, роль і завдання аудиторської діяльності у фінансово-економічній системі. На сьогодні перший рівень представлений Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

*Другий рівень* системи нормативного регулювання аудиторської діяльності представлений різними законодавчими й підзаконними актами, в яких визначаються загальні питання регулювання аудиторської діяльності, обов'язкові для виконання всіма суб'єктами аудиту.

До *третього рівня* системи нормативного регулювання аудиторської діяльності належать зовнішні стандарти аудиту, що встановлюють норми, обов'язкові також для всіх суб'єктів ринку аудиторських послуг.

*Четвертий рівень* включає внутрішньофірмові стандарти аудиторських фірм, що розуміються як документи, що деталізують і визначають єдині вимоги до проведення і оформлення аудиту. Вони є в аудиторських фірмах і затверджуються ними з метою забезпечення ефективності роботи аудиторів та її адекватності вимогам міжнародних стандартів аудиту.

### **3. Міжнародні стандарти аудиту.**

Відповідно до статті 13 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

При провадженні аудиторської діяльності застосовуються міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України, яке забезпечує їх актуалізацію. Переклад Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016 – 2017 року доступний на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) (англ. International Standards on Auditing (ISA)) повна назва Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг - міжнародні професійні стандарти для здійснення аудиторської діяльності. Вони видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.

Призначення стандартів полягає у забезпеченні:

- високого рівня гарантій щодо якості аудиторських послуг;
- високого іміджу професії аудитора;
- взаємозв'язку між окремими елементами та процесами аудиторського циклу;
- вирішення спірних питань між аудиторами та замовниками їх послуг, встановлення рівня відповідальності аудиторів;
- розуміння користувачів аудиторської інформації процесу аудиторської перевірки.

*Структура стандартів:*

*200—299 Загальні принципи та відповідальність*

- МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»
- МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту»
- МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»
- МСА 230 «Аудиторська документація»
- МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»
- МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»

- МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»
- МСА 265 « Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»

#### *300—499 Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики*

- МСА 300 « Планування аудиту фінансової звітності»
- МСА 315 « Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»
- МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
- МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
- МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»
- МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»

#### *500—599 Аудиторські докази*

- МСА 500 «Аудиторські докази»
- МСА 501 «Аудиторські докази— додаткові міркування щодо відібраних елементів»
- МСА 505 «Зовнішні підтвердження»
- МСА 510 «Перші завдання з аудиту— залишки на початок періоду»
- МСА 520 « Аналітичні процедури»
- МСА 530 «Аудиторська вибірка»
- МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»
- МСА 550 « Пов'язані сторони»
- МСА 560 «Подальші події»
- МСА 570 «Безперервність»
- МСА 580 «Письмові запевнення»

#### *600—699 Використання роботи інших фахівців*

- МСА 600 «Особливі міркування— аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»
- МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»
- МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»

#### *700—799 Аудиторські висновки та звітність*

- МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»
- МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»
- МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
- МСА 710 «Порівняльна інформація— відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»
- МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»

#### *800—899 Спеціалізовані сфери*

- МСА 800 «Особливі міркування— аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»
- МСА 805 «Особливі міркування— аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»
- МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»



#### 4. Внутрішньофірмові стандарти аудиту.

Внутрішньофірмові стандарти є деталізацією національних і міжнародних стандартів, вони доводять вимоги загальноприйнятих стандартів до рівня конкретних методик і вказівок співробітникам аудиторської фірми. У той же час стандарти не повинні повністю регламентувати зміст діяльності аудиторів, вони не повинні повністю деталізуватися, оскільки це може перетворити аудит на механічний процес, не підкріплений професійними думками.

Під *внутрішньофірмовими стандартами аудиторської діяльності* слід розуміти документи, що деталізують і встановлюють єдині вимоги до здійснення та оформлення аудиту, прийняті і затверджені аудиторською фірмою з метою забезпечення ефективності практичної роботи. Внутрішньофірмові стандарти не повинні суперечити національним стандартам (якщо аудит проводиться відповідно до національних стандартів) і міжнародним стандартам (якщо аудит проводиться за міжнародними стандартами).

Внутрішньофірмові стандарти регламентують діяльність аудиторів у межах конкретної аудиторської фірми. Внутрішньофірмові стандарти, акцентуючи увагу на специфіці діяльності аудиторської фірми, повинні розкривати зміст конкретних процедур проведення перевірки, оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, збирання аудиторських доказів, їх документування, політики взаємовідносин з клієнтами, прав і обов'язків співробітників фірми, вимоги до рівня їхньої освіти та кваліфікації тощо.

Розробка і застосування внутрішньофірмових стандартів полегшує збирання необхідних доказів, скорочує час перевірки, зменшує аудиторський ризик, що дозволяє підвищити якість виконуваних робіт, зробити технологію організації аудиту більш сучасною і раціональною.

*Значення внутрішньофірмових стандартів полягає у тому, що вони:*

- сприяють дотриманню чинного законодавства, МСА і Кодексу професійної етики аудитора;
- удосконалюють організацію та процес надання аудиторських послуг;
- сприяють зменшенню трудомісткості аудиторських робіт;
- забезпечують високу якість аудиторських перевірок;
- створюють імідж аудиторській фірмі.

*Внутрішньофірмові стандарти аудиту повинні:*

- бути апробовані в процесі аудиторської діяльності, щоб їх не доводилося змінювати в ході виконання аудиторських послуг;
- забезпечувати єдиний підхід до аудиту в аудиторській фірмі;
- бути індивідуальними і становити комерційну інформацію для кожної аудиторської фірми;

- не повинні заперечувати МСА, а лише доповнювати, конкретизувати, уточнювати їх положення.

### **Підходи до створення системи внутрішньофірмових стандартів аудита**

Підготовка внутрішньофірмових стандартів – процес трудомісткий, що вимагає значних наукових знань, узагальнення як положень нормативних актів, так і практичного досвіду роботи аудиторів. Вирішення завдання щодо створення внутрішньофірмових стандартів є серйозною проблемою навіть для дуже великих аудиторських компаній. У великих аудиторських фірмах є спеціальні департаменти з методології бухгалтерського обліку та аудиту, одним з напрямів роботи яких є розробка внутрішньофірмових стандартів. Внутрішньофірмові стандарти є індивідуальними, авторськими в кожній аудиторській фірмі, їхній зміст – закрита інформація. Зміст багатьох внутрішньофірмових аудиторських стандартів може розглядатися як ноу-хау аудиторської фірми.

Малі та середні аудиторські фірми, яким важко утримувати підрозділи, що займаються розробкою внутрішньофірмових стандартів, часто опиняються в дуже скрутному становищі, оскільки час, витрачений на розробку внутрішньофірмових стандартів, у ряді випадків може у декілька разів перевищувати час, витрачений на здійснення безпосередньо процесу перевірки.

В аудиторській практиці існує декілька підходів до формування системи внутрішньофірмових стандартів для малих і середніх аудиторських фірм.

Перший варіант полягає у придбанні внутрішньофірмових стандартів у великих аудиторських фірм, що реалізують власні розробки. Слід врахувати, що, швидше за все, придбані стандарти будуть вимагати певного коригування й адаптації, пов'язаної з власним баченням процесу перевірки, що не завжди вкладається у запропоновані схеми, специфікою бізнесу клієнта, яку не можна врахувати при розробці стандартної системи, надмірність або недостатність методичних розробок, що придбавалися, і т.д.

Другий варіант припускає використання розробок інших аудиторів, відомості про які з'являються у періодичних виданнях або інформаційних базах та доробку їх відповідно до власного бачення.

І нарешті, суть третього варіанта полягає у розробці власними силами тих стандартів і методик, які, на думку керівництва конкретної фірми, вбачаються найважливішими. При цьому висувається умова формального дотримання решти вимог так, щоб ця формальність не завдала шкоди якості аудиторської роботи.

### **Вимоги до структури і змісту внутрішньофірмових стандартів аудита**

Вимоги до структури і змісту внутрішньофірмових стандартів аудиту доцільно підрозділити на загальні та специфічні. Загальних вимог повинні

дотримуватися при формуванні будь-якого стандарту, передбаченого у схемі їх класифікації, специфічні характерні для окремих груп, або видів стандартів.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту повинні відповідати загальним вимогам:

- доцільності – при розробці стандартів слід враховувати їхню практичну значущість, актуальність та пріоритетність;
- спадкоємності і несуперечності – стандарти повинні забезпечувати узгодженість та взаємозв'язок з іншими стандартами, як внутрішніми, так і зовнішніми;
- повноти і деталізації – внутрішні стандарти повинні комплексно охоплювати значущі питання досліджуваної проблеми, детально і повно висвітлювати їх;
- єдності термінологічної бази – містити єдине трактування термінів і понять у всіх стандартах та документах;
- логічної стрункості – забезпечувати чіткість формулювань, цілісність та ясність викладу.

Для встановлення специфічних вимог до окремих внутрішньофірмових стандартів аудиту слід звернути увагу на вимоги до різних компонентів аудиторської діяльності, сформульованих у відповідних міжнародних стандартах аудиторської діяльності.

Структура внутрішньофірмових правил повинна ґрунтуватися на структурі діючих міжнародних стандартів. Крім того, у структуру внутрішньофірмових стандартів відповідно до їх деталізованого характеру, на відміну від структури зовнішніх стандартів, можуть бути внесені такі розділи:

- використовувані нормативні акти, у тому числі посилання на діючий стандарт, що став підставою для розробки даних внутрішньофірмових правил;
- основні принципи і методики, що відображають підхід аудиторської фірми до рішення поставлених завдань;
- функції співробітників фірми та послідовність їхніх дій у процесі виконання роботи, передбаченої даним стандартом;
- порядок оформлення роботи, виконання якої передбачає даний стандарт, з вказівкою переліку документів, які аудитор повинен скласти згідно з вимогами стандарту.

Внутрішньофірмові стандарти затверджуються наказом керівника аудиторської фірми або іншим уповноваженим органом, передбаченим статутом.

Впровадження внутрішньофірмових стандартів аудиту дає керівникам можливість на кожному етапі роботи оперативно контролювати якість аудиторської перевірки, приймати необхідні управлінські рішення і, нарешті, упевнено ставити свій підпис на аудиторському висновку.

---

## Тема 6. Організація і підготовка до проведення аудиту.

---

1. Процес проведення аудиту та його стадії.
2. Порядок укладання договору на проведення аудиту.
3. Планування проведення аудиту.
4. Аудиторський ризик та суттєвість в аудиті.

### **1. Процес проведення аудиту та його стадії.**

Аудиторський процес (аудит) складається з трьох основних стадій (етапів):

#### *I. Організаційна (початкова, підготовча) стадія.*

Діяльність у межах цієї стадії також можна розподілити на три складові:

1. Вибір клієнта й об'єкта аудиту.
2. Організаційна підготовка:
  - отримується Лист-замовлення (Лист-пропозиція) від клієнта;
  - клієнт приймається або відхиляється;
  - надсилається Лист-зобов'язання (Лист-згода);
  - складається Договір на проведення аудиту;
  - формується бригада (підбирається окремий аудитор);
  - видається Наказ (розпорядження) керівника аудиторської фірми;
  - видається Завдання на перевірку (на виконання аудиторської роботи).
3. Методична підготовка:
  - одержання відомостей про діяльність клієнта;
  - попередня аналітична перевірка;
  - перевірка системи внутрішнього контролю;
  - попередня оцінка ризику;
  - розробка загального плану перевірки клієнта;
  - складання планів перевірки за конкретними об'єктами;
  - розробка відповідних процедур тестування;
  - розробка незалежних аудиторських процедур;
  - складання програм (розширених планів) аудиту.

#### *II. Дослідна (основна, методична) стадія.*

Відповідні процедури аудиту на цій стадії:

- 1) проведення загального тестування;
- 2) завершальна оцінка внутрішнього контролю;
- 3) корегування планів аудиту;
- 4) проведення незалежних тестів господарських операцій;
- 5) проведення аналітичних процедур;
- 6) проведення тестів по оборотах бухгалтерських рахунків;

- 7) визначення післябалансових перевірочних процедур;
- 8) оцінка й узагальнення отриманих результатів;
- 9) отримання інформації з інших джерел;
- 10) корегування програм (розширених планів) аудиту.

### *III. Завершальна (результативна) стадія.*

На цій стадії необхідно:

- 1) згрупувати виявлені недоліки;
- 2) скласти накопичувальні відомості про порушення, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;
- 3) узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському звіті (висновку);
- 4) обговорити результати аудиту з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- 5) розробити проект профілактичних та попереджувальних дій;
- 6) прийняти рішення за результатами аудиту і здійснити контроль за їх виконанням (ці дії виконуються тільки з боку клієнта).

*Види планів аудиторської фірми, їхнє значення та використання*

Одним із найважливіших етапів будь-якої діяльності (в тому числі й аудиту) є планування.

Метою планування аудиту є концентрація уваги аудитора на найважливіших напрямках аудиту, виявлення проблем, які необхідно перевірити більш детально.

Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності, зокрема:

- допомагає аудитору приділити відповідну увагу важливим сферам аудиту;
- допомагає аудитору своєчасно ідентифікувати та вирішувати потенційні проблеми;
- допомагає аудитору належно організувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання;
- допомагає обрати членів аудиторської групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними;
- полегшує управління та нагляд за членами аудиторської групи із завдання, а також огляд їх роботи;
- допомагає (де це застосовно) координувати роботу аудиторів компонентів та експертів.

Згідно з даними провідних теоретиків та практиків аудиту, на планування в аудиті відводиться від 30 до 40 % загального бюджету часу, цей процес є досить трудомістким (він включає розробку стратегії, плану(ів), проведення розрахунків суттєвості, ризиків, вибірки, тестів, складання програм (розширених планів) перевірки тощо).

Для планування своєї діяльності аудитори України повинні користуватися положеннями МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Метою цього стандарту є розгляд відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності.

Характер та обсяг заходів з планування залежать від розміру і складності суб'єкта господарювання, попереднього досвіду роботи з таким суб'єктом господарювання провідних членів аудиторської групи із завдання та змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту.

Метою аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно.

Планування є не окремим етапом аудиту, а швидше безперервним і повторюваним процесом, який часто розпочинається невдовзі після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту. При цьому планування включає розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур.

Аудитор розробляє загальну стратегію виконання завдання аудиту, після цього він починає розробляти детальний план аудиту для зменшення аудиторських ризиків до прийнятно низького рівня.

В аудиторській фірмі існує три види планів:

1. Загальний план аудиторської фірми (як правило, складається на рік):

№ з/п	Назва клієнта	Термін проведення	Примітки

2. Загальний план аудиту на певному конкретному підприємстві:

Назва аудиторської фірми	Назва клієнта
--------------------------	---------------

План проведення аудиту

ТОВ \_\_\_\_\_ (назва)

За період 01.01.20x–31.12.20x, або за 20x рік

У термін з 01.11.20x по 30.11.20x

№ з/п	Заплановані види робіт (об'єкти аудиту)	Період проведення перевірки (згідно із загальним планом аудиторської фірми та договором на проведення аудиту)	Виконавці	Примітки
		2 дні, або з 01.12 по 03.12		

Підписи сторін, печатки, дата

Об'єктами аудиту можуть бути:

- загальні та установчі документи (статут, ліцензія, патент тощо);
- формування і зміни статутного (пайового) капіталу;
- наявність і використання кредитних ресурсів;
- необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції);
- запаси (виробничі запаси, готова продукція, товари);
- кошти (каса, рахунки в банках, векселі тощо);
- власний капітал (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений);
- довгострокові та поточні зобов'язання;
- витрати, доходи і фінансові результати;
- фінансова звітність.

Аудит може проводитись як за певним об'єктом (групою об'єктів), так і в цілому з господарсько-фінансової діяльності підприємства.

План проведення за конкретним об'єктом аудиту.

Наприклад, об'єктом аудиту є загальні документи і власний капітал.

Назва аудиторської фірми	Назва клієнта
--------------------------	---------------

План аудиту  
загальних документів і власного капіталу  
ТОВ \_\_\_\_\_ (назва)  
За період 01.01.20x–31.12.20x, або за 20x рік  
У термін з 01.11.20x по 04.11.202x

№ з/п	Завдання аудиту	Період проведення (згідно з планом на конкретному підприємстві)	Виконавці	Примітки
	Ознайомлення із загальними й установчими документами			
	Вивчення (аналіз) наказу про облікову політику стосовно ...			
	Вивчення (перевірка) документів, що підтверджують внески до статутного капіталу та відповідність статутного капіталу даним балансу й установчим документам			
	Порівняння даних звітності між собою та інформації синтетичного й аналітичного обліку			

Перевірка операцій щодо руху на рахунках 40, 41, 46, 45, 421, 67			
Перевірка і підтвердження даних за рахунком 42 (крім 421)			
Перевірка правильності розрахунків щодо формування і використання рахунків 43 і 41			
Перевірка правильності визначення фінансового результату (прибутку або збитку) та використання прибутку (особливо – суми виплачених дивідендів за привілейованими акціями – 442)			
Узагальнення матеріалів аудиту	2 дні		

Підписи сторін:

Від аудиторської фірми	Від клієнта
Печатка Дата	Печатка Дата

Щодо методики цього плану необхідно зауважити: він складається за методом дедукції – від загального до часткового, тобто від звітності за визначеним об'єктом перевірки до первинних документів, де цей об'єкт також відображається.

Аудиторів необхідно простежити весь шлях обліку за об'єктом, але щодо облікового циклу підприємства він проходить його навпаки – від звітності до первинного документа (рис.1).

Первинні та зведені документи

Рахунки бухгалтерського обліку (реєстри синтетичного й аналітичного обліку)

Головна книга (реєстр синтетичного обліку)

Оборотна відомість за синтетичними рахунками



Рис. 1. Схема аудиту – зворотна до облікового циклу підприємства

5. Методика розробки програми (розширеного плану) проведення аудиту

МСА не надають поняття програми аудиту, у цьому контексті стандарти аудиту застосовують поняття розширеного плану.

Згідно з п. Д12 МСА 300 цей план аудиту є більш детальним, ніж загальна стратегія аудиту (план аудиту за конкретним об'єктом), оскільки він включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени аудиторської групи із завдання. Планування таких аудиторських процедур відбувається протягом усього періоду аудиту, оскільки план цього завдання з аудиту постійно уточнюється.

Однак відповідно до практики аудиторської діяльності в Україні національні аудитори використовують робочий документ аудитора, який має назву «програма аудиту», що за своєю сутністю є розширеним планом. Програма аудиту є набором інструкцій для асистентів, залучених до аудиторської перевірки, а також засобом контролю і документування належного виконання роботи.

Програма оформляється у вигляді таблиці на кожен об'єкт аудиту окремо на підставі складеного плану аудиту за об'єктом.

Єдиної програми аудиту не існує – кожна аудиторська фірма або аудитор розробляють її самостійно для кожного об'єкта аудиту і вона залежить від багатьох факторів. У процесі аудиту до неї можуть вноситися зміни. Але складена програма має бути зрозумілою і доступною для всіх (від асистента до керівника підприємства).

Поняття і види аудиторських процедур та доказів розглядатимуться в наступній темі, а тут ці поняття будуть використовуватися без детальних пояснень.

Розглянемо далі приклад програми аудиту загальних документів і власного капіталу – на підставі складеного у попередньому пункті плану (необхідно зауважити, що у прикладі процедурами детально розкрито тільки завдання 1–4, інші завдання – з 5 по 9-те – студенти повинні описати самостійно).

Назва аудиторської фірми	Назва клієнта
--------------------------	---------------

Програма аудиту

загальних документів і власного капіталу

ТОВ \_\_\_\_\_ (назва)

За період 01.01.20x–31.12.20x, або за 20x рік

У термін з 01.11.20x по 04.11.20x

№ з/п	Завдання і процедури аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці	Примітки
	Ознайомлення із загальними й установчими документами				
1.1	Ознайомлення з Установчим договором, Статутом (яке це підприємство, види діяльності, коли зареєстровано, хто засновники, їхня частка)	Установчий договір, Статут			
1.2	Ознайомлення зі свідоцтвом про державну реєстрацію (зміни, доповнення, перереєстрація)	Свідоцтво про державну реєстрацію			
1.3	Ознайомлення з документами щодо реєстрації суб'єкта господарювання в різних інстанціях	Свідоцтва з фондів			
1.4	Ознайомлення з дозволами і ліцензіями на право займатися певною діяльністю	Дозволи, ліцензії, сертифікати			
1.5	Ознайомлення з протоколами загальних зборів і засідань певних рад	Протоколи			
1.6					
	Вивчення (аналіз) наказу про облікову				

	політику стосовно власного капіталу				
2.1	Вивчення наказу про облікову політику та його аналіз з точки зору правильності оформлення (2 сторінки без додатків – це не наказ)	Наказ про облікову політику			
2.2	Перевірка методологічної й методичної частини щодо обліку ВК (які види капіталу формує підприємство)	Наказ про облікову політику			
2.3	Перевірка робочого плану рахунків щодо застосування рахунків власного капіталу та їхнього обліку на підприємстві	Робочий план рахунків			
2.4	Перевірка й ознайомлення з посадовими обов'язками бухгалтера, який займається обліком за рахунками власного капіталу	Посадова інструкція			
2.5	Перевірка графіку документообігу щодо власного капіталу	Графік документообігу			
2.6					
	Вивчення (перевірка) документів, що підтверджують внески до статутного капіталу та відповідність статутного капіталу				

	даним балансу і установчим документам				
3.1	Порівняння даних статуту з даними балансу за статтею «Статутний капітал»	Статут Баланс			
3.2	Перевірка документів по банку та касі щодо внесків до статутного капіталу	Квитанція до ПКО, виписка банку			
3.3	Перевірка наявності документів та правильності їх оформлення щодо внесків основних засобів та інших активів як формування статутного капіталу	Наказ про прийняття Оцінка внеску Акт приймання передачі ОЗ або Матеріальний ордер			
3.4	Вивчення конкретних внесків власників, безпосередньо власників і видів внесеного ними майна	Статут Баланс Первинні документи			
3.5	Визначення терміну погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу і виконання цих термінів	Статут Баланс Первинні документи			
3.6					
	Порівняння даних звітності між собою та інформації синтетичного й аналітичного обліку				
4.1	Порівняння 1 розділу пасиву балансу зі Звітом про власний капітал на	Баланс Звіт про власний капітал			

	початок і кінець року (чи є відповідність певних сум)				
4.2	Встановлення, чи були зміни у законодавстві або обліковій політиці стосовно ...	Наказ про облікову політику Баланс Звіт про власний капітал			
4.3	Порівняння даних балансу з оборотною відомістю за синтетичними рахунками	Баланс Оборотна відомість			
4.4	Порівняння даних оборотної відомості з даними Головної книги або з рахунками з ведення власного капіталу	Оборотна відомість Головна книга Рахунки власного капіталу			
4.5	Ознайомлення з усіма операціями щодо змін у власному капіталі протягом року і фіксація їх у робочих документах	Баланс Звіт про власний капітал Первинні документи			
4.6					
	Перевірка операцій щодо руху за рахунками 40, 46, 45, 421, 67				
	Перевірка і підтвердження даних за рахунком 42 (крім 421)				
	Перевірка правильності розрахунків щодо формування і використання рахунків 43 і 41				
	Перевірка правильності визначення фінансового результату (прибутку або збитку) та				

використання прибутку (особливо – суми виплачених дивідендів за привілейованими акціями – 442)				
Узагальнення матеріалів аудиту				

Підписи сторін:

Від аудиторської фірми	Від клієнта
Печатка Дата	Печатка Дата

## 2. Порядок укладання договору на проведення аудиту.

**Лист-зобов'язання** – документ, що передує укладенню договору на проведення аудиторської перевірки. Воно є відповіддю аудитора на офіційну пропозицію економічного суб'єкта провести аудиторську перевірку та готується, щоб уникнути неправильного розуміння умов майбутнього договору.

Листу-зобов'язанню має передувати офіційна пропозиція економічного суб'єкта з проханням про надання аудиту та (або) супутніх йому послуг.

Лист-зобов'язання аудитора – документ, що регламентує зобов'язання та відповідальність економічного суб'єкта та аудитора на етапі укладання угоди про проведення аудиторської перевірки.

Лист-зобов'язання надсилається виконавчому органу економічного суб'єкта до укладення договору на проведення аудиту, щоб уникнути неправильного розуміння ним умов майбутнього договору. Для разових угод між аудиторською організацією та економічним суб'єктом лист-зобов'язання відповідно до Цивільного кодексу є офертою. Економічний суб'єкт повинен письмово підтвердити згоду на умови аудиту, запропоновані аудиторською організацією. Якщо підтвердження отримано, умови листа залишаються чинними протягом дії угоди про проведення аудиторської перевірки. Якщо мета та масштаб аудиту визначені між сторонами у довгостроковому договорі, то лист-зобов'язання може не складатися, або його зміст повинен надавати додаткову інформацію для економічного суб'єкта.

Лист-зобов'язання аудиторської організації, спрямоване економічному суб'єкту, документально підтверджує згоду на проведення аудиту або прийняття пропозиції щодо призначення її офіційним аудитором цього економічного суб'єкта.

У листі-зобов'язанні визначаються умови аудиторської перевірки та зобов'язання сторін, зокрема:

- порядок проведення аудиту філій та відокремлених підрозділів суб'єкта, що перевіряється;
- склад форм звітності аудитора за наслідками аудиторської перевірки;
- відповідальність за послуги;
- зобов'язання дотримання комерційної таємниці (див. Конфіденційність інформації в аудиті);
- наявність ризику невиявлення помилок.

У листі-зобов'язанні зазначається відповідальність економічного суб'єкта за повноту і достовірність документації та інформації, необхідної для проведення аудиторської перевірки, за забезпечення доступу до первинних документів, за отримання необхідної документальної інформації від партнерів тощо.

При довгостроковому договорі аудитор може включати в лист-зобов'язання лише нову, додаткову інформацію або нагадати суб'єкту, що перевіряється, про зміст попередніх листів-зобов'язань

Лист-зобов'язання аудиторської фірми про згоду на проведення аудиту надсилається виконавчому органу господарюючого суб'єкта до моменту укладання договору і виступає офіційним документом-відповіддю, що встановлює взаємовідносини між клієнтом і аудитором.

**Метою даного листа** є встановлення основних зобов'язань аудиторської фірми та господарюючого суб'єкта на етапі укладання договору про проведення аудиторської перевірки.

Для разових угод між аудитором і клієнтом лист-зобов'язання аудиторської фірми про згоду на проведення аудиту може служити формою договору між сторонами. В цьому випадку клієнт повинен письмово підтвердити згоду на умови перевірки, запропоновані аудитором.

За наявності між аудиторською фірмою та господарюючим суб'єктом раніше укладеного довгострокового договору, в якому визначені мета і масштаб аудиту, лист-зобов'язання може не направлятись або його зміст повинен представляти додаткову інформацію для підприємства-замовника.

**Згідно міжнародного стандарту аудиту № 210 “Умови домовленості про аудиторську перевірку”** форма і зміст листів-зобов'язань для різних замовників можуть бути різними, але обов'язковим є встановлення:

- мети аудиторської перевірки фінансових звітів;
- відповідальності управлінського персоналу за фінансові звіти;
- обсягу аудиторської перевірки;
- форми звітів і висновків про результати завдання;
- факту, що внаслідок властивих аудиторській перевірці обмежень існує ризик, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
- вимоги про вільний доступ до документації та іншої інформації, потрібної для аудиторської перевірки.

За потреби можливі:

- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів;
- домовленість про залучення до перевірки внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- координація роботи з попереднім аудитором;
- обмеження відповідальності аудитора, де це об'єктивно виправдано;
- подальші угоди між аудитором і замовником

Щодо умов проведення аудиторської перевірки, то в листі-зобов'язанні можуть міститись вказівки щодо будь-яких додаткових питань, які вирішуються в ході аудиту.

### **Структура та зміст договору на проведення аудиту.**

Після підписання листа-зобов'язання про згоду на проведення аудиту готується договір на проведення аудиту для підписання зацікавленими сторонами.

Договір про проведення аудиту або надання аудиторських послуг є офіційним документом, який регламентує взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) з клієнтом. Згідно з договором про надання аудиторських послуг аудитор-виконавець зобов'язується надати послуги або провести аудит, а замовник-клієнт - оплатити ці послуги. Цей документ підтверджує і фіксує офіційну, юридичну згоду інтересів сторін договору.

Структура договору на проведення аудиту може включати наступні розділи (рис. 1).





### 3. Планування проведення аудиту.

Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування. Планування (МСА) 300 "Планування аудиту фінансової звітності" включає розроблення загальної стратегії виконання завдання, плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнято низького рівня, а також детального підходу щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

Планування в аудиті слід розглядати як планування аудиторської діяльності та планування конкретної аудиторської перевірки. Аудиторська фірма розробляє і складає стратегічні плани аудиторської діяльності, які розраховані на декілька років (стратегічне планування), бізнес-плани на поточний рік (поточне планування) і план та програму конкретної аудиторської перевірки (оперативне планування).

Це потрібно для того, щоб чітко розрахувати штат, кошторис фірми, перспективи розвитку тощо. На рис. 1 показані види планування аудиторської діяльності.

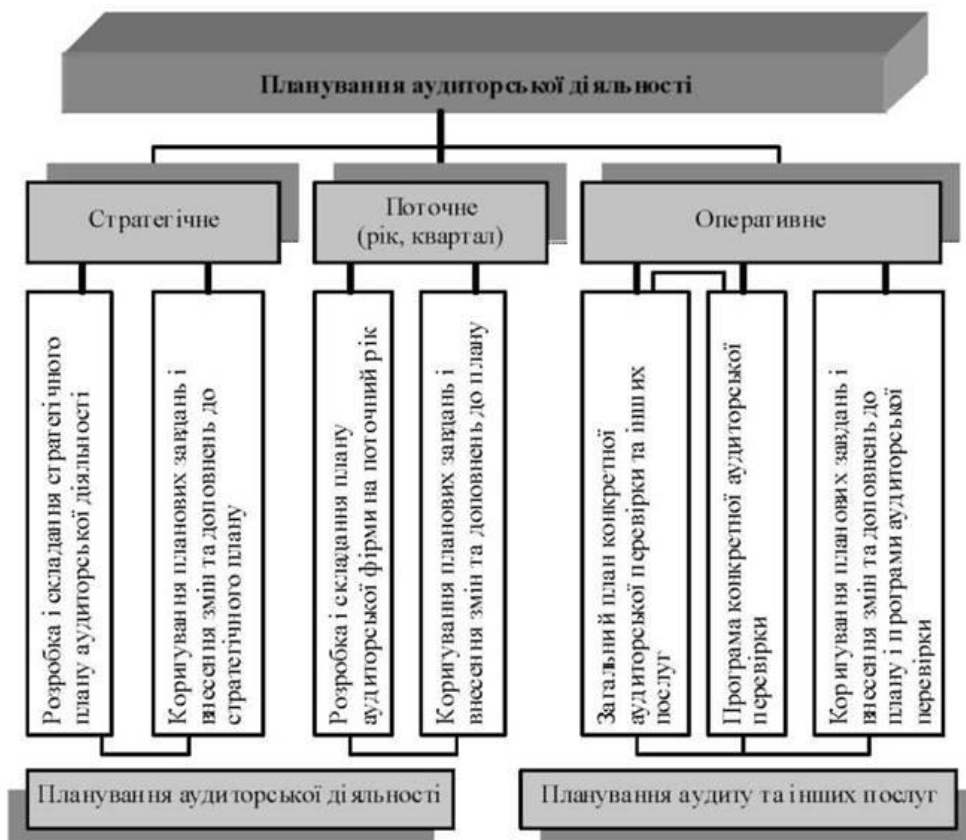


Рис. 1. Схема організації планування аудиторської діяльності

Планування аудиторської діяльності здійснюється з метою сприяння забезпеченню належної уваги важливим ділянкам аудиторської перевірки, своєчасної ідентифікації та вирішенню потенційних проблем, а також організації та вирішенню завдання з аудиту ефективно і якісно.

Планування аудиторської діяльності будується на обсягах робіт з проведення аудиту, надання аудиторських послуг, які визначаються на підставі укладених договорів, а також на очікуваних обсягах, що були досягнуті у попередніх роках (з урахуванням коливань попиту на відповідному ринку). Тобто, кожна аудиторська фірма планує час виконання різних видів робіт, розподіл та використання працівників фірми на таких роботах, очікувані витрати на утримання офісу, відрядження, інформаційне забезпечення тощо.

Зміст та процедури планів діяльності визначаються кожною аудиторською фірмою самостійно й не регламентуються будь-якими зовнішніми документами. Якість такого планування буде впливати на конкурентоздатність суб'єкта аудиторської діяльності.

*Мета планування аудиторської діяльності* - досягнення цілей функціонування підприємства (отримання прибутку; розширення ринків збуту; розширення видів діяльності).

*Результатом планування аудиторської діяльності* є плани обсягів та видів послуг на поточний рік; бюджет витрат; плани використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів. Види та зміст планів визначаються внутрішніми стандартами, що є *регламентацією процесу планування аудиторської діяльності*.

На відміну від планування аудиторської діяльності планування аудиторської перевірки здійснюється з метою ефективного проведення аудиторської перевірки.

*Планування аудиторської перевірки* - це система заходів, спрямованих на ефективне і своєчасне проведення аудиту. На відміну від інших процесів, планування аудиту є не відокремленою фазою аудиту, а, як визначено Міжнародними стандартами аудиту (МСА) 300 "Планування аудиту фінансової звітності", - скоріше безперервний та ітеративний процес, який продовжується до завершення завдання з аудиту і має дуже важливі, притаманні тільки йому особливості:

- - мета, яка заздалегідь визначена законом. У зв'язку з цим аудитори не мають будь-якої свободи - вони повинні визначити, сформулювати свою думку і викласти її у висновку;
- - кожний суб'єкт аудиту (клієнт) індивідуальний;
- - проведення аудиту є ризикованим через суттєві невідповідності, помилки, фальсифікації і порушення чинних законодавчих та нормативних актів.

*Причини необхідності планування аудиторської перевірки:*

- 1) вона дасть можливість аудиторові одержати достатню кількість інформації про стан справ клієнта. Одержання необхідної кількості інформації допоможе аудиторові дати найбільш обґрунтований

висновок, у результаті - звести до мінімуму правові зобов'язання та зберегти хорошу репутацію фірми серед представників своєї професії;

- 2) допоможе утримати в межах розумного витрати на аудит. Збереження витрат у розумних межах допоможе аудиторській фірмі (окремому аудитору) зберегти конкурентоспроможність і тим самим не втратити своїх клієнтів, за умови, якщо фірма (аудитор) зарекомендувала себе високою якістю надаваних послуг;

- 3) дозволить уникнути непорозумінь із клієнтом.

*Мета планування конкретної аудиторської перевірки* - це забезпечення якості аудиту та зменшення професійного ризику. Результатом планування аудиторської перевірки є меморандум попереднього планування; загальна стратегія аудиту; план аудиту; бюджет витрат часу; програма аудиту. *Процес планування аудиторської перевірки регламентується* МСА 300 "Планування", який встановлює обов'язкові процедури і надає рекомендації з питань планування аудиторської перевірки.

Щоб планування було ефективним, його слід доповнювати контролем виконаних робіт і постійною реєстрацією всіх фактів. Це дає можливість уникнути зайвого ризику, більш ґрунтовно підійти до прийняття рішення щодо загальних результатів роботи.

Характер та обсяг планування залежить від обставин завдання, наприклад, характеру та складності суб'єкту господарювання та попереднього досвіду аудиторів щодо нього.

*Аудитор (аудиторська фірма) розробляє загальну стратегію виконання завдання з аудиту, яка має охоплювати такі аспекти:*

- - мета виконання завдання та надання висновку;
- - умови, обсяг та характеристики завдання;
- - характеристики предмету перевірки та ідентифіковані критерії;
- - розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою;
- - ідентифікація потенційних користувачів;
- - розгляд суттєвості та компонентів ризику завдання з надання впевненості;
- - найбільш важливі аспекти та питання, які потребують особливої уваги;
- - час на виконання завдання;
- - етапи виконання завдання;
- - персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема характер та ступінь участі експертів;
- - група фахівців, що будуть виконувати завдання.

*Питання загальної стратегії аудиту впливають на детальний план аудиту та його обсяг.*

У процесі планування аудиторської перевірки рекомендується дотримуватися таких *принципів*:

*Комплексність* - забезпечення взаємозв'язку всіх стадій роботи від попереднього планування до складання плану та програми аудиту.

*Безперервність* - забезпечення взаємозв'язку стратегічного і тактичного планування аудиту (особливо за умови постійної роботи з клієнтом).

*Оптимальність* - розробка декількох варіантів плану і вибір найбільш оптимального.

*Мобілізація* - застосування реальних і найбільш ефективних форм з використання часу спеціалістів.

Коротко зупинимося на загальній характеристиці МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»

У Міжнародному стандарті аудиту 300 "Планування аудиту фінансової звітності" наведені рекомендації з планування аудиту фінансової звітності. Планування аудиту полягає у визначенні його стратегії і тактики, виборі процедур і методів, що дозволяють найбільш ефективно досягти поставленої мети - підтвердження достовірності бухгалтерської звітності.

Міжнародний стандарт аудиту 300 "Планування аудиту фінансової звітності" повинен читатися в контексті МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту".

Даний Міжнародний стандарт аудиту розглядає обов'язок аудитора планувати аудит фінансової звітності. Даний стандарт сформульований в контексті триваючих аудитів. Додаткові міркування для перших перевірок організації наведено окремо.

У розділі "Роль і період планування" сказано, що планування аудиту включає в себе розробку загальної стратегії аудиту і складання плану аудиту. При аудиті фінансової звітності адекватне планування допомагає аудитору:

- • в розгляді з належною увагою важливих розділів аудиту;
- • своєчасному виявленні та вирішенні потенційних проблем;
- • правильної організації і управлінні аудитом, так щоб його виконання було ефективним і результативним;
- • відборі членів аудиторської групи з належним рівнем компетентності та досвідом, щоб відповідати очікуваним ризиків за завданням, і правильному розподілі робіт між ними;
- • полегшити керівництво і нагляд за членами аудиторської групи, контроль їх роботи;
- • там, де це може бути застосовано, - в координації робіт, виконуваних аудиторами, перевіряючими компоненти, і експертами.

Мета аудитора полягає в плануванні аудиту таким чином, щоб перевірка виконувалася ефективно.

Згідно з розділом "Вимоги" керівник аудиторської перевірки та інші ключові члени аудиторської групи зобов'язані брати участь у плануванні аудиту, а також в плануванні та участі в обговоренні серед членів аудиторської групи.

На початку виконання поточного аудиторського завдання аудитор зобов'язаний зробити наступні дії:

- виконати процедури, необхідні МСА 220 щодо продовження відносин з клієнтом і прийняття конкретного аудиторського завдання <sup>Ш</sup> ;
- оцінити відповідність етичним вимогам, включаючи незалежність, як потрібно в МСА 220;
- забезпечити розуміння умов завдання, як потрібно в МСА 210 .

*В ході роботи над планом* аудитор зобов'язаний розробити загальну стратегію аудиту, яка встановлює масштаб, терміни і напрямок аудиту та в якій даються вказівки для розробки плану аудиту.

При розробці загальної стратегії аудиту аудитор зобов'язаний:

- виявити характеристики завдання, які визначають його масштаб;
- визначити цілі звітності за завданням, щоб спланувати терміни проведення аудиту і характер необхідного повідомлення інформації по ньому;
- розглянути чинники, які відповідно до професійним судженням аудитора є значущими при визначенні напрямків докладання зусиль аудиторської групи;
- розглянути результати попередніх процедур щодо прийняття завдання та, якщо є, можливість використання в даному аудиті інформації, отриманої керівником аудиторської перевірки в ході виконання інших завдань для даної організації;
- визначити характер, строки застосування та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання (див. П. А8-А11).

Аудитор зобов'язаний розробити план аудиту, який повинен включати в себе опис наступних факторів:

- характеру, термінів і обсягів планованих процедур оцінки ризику, як визначено в МСА 315 ;
- характеру, термінів і обсягів планованих подальших аудиторських процедур на рівні передумов підготовки фінансової звітності, як визначено в МСА 330 ;
- інших планованих аудиторських процедур, які повинні виконуватися для того, щоб аудит відповідав вимогам МС (див. П. А12).

Аудитор в ході аудиту зобов'язаний відновити і змінити в разі потреби загальну стратегію аудиту та план аудиту (див. П. А13).

Аудитор зобов'язаний планувати характер, терміни проведення та обсяг здійснення керівництва та контролю за членами аудиторської групи (див. І. А14-А15).

План аудиту більш деталізований порівняно із загальною стратегією аудиту, так як включає в себе опис характеру, обсягів і термінів проведення виконуваних членами аудиторської групи аудиторських процедур.

У параграфі 12 встановлено обов'язок аудитора щодо документування планування. Так, аудитор зобов'язаний документувати :

- • загальну стратегію аудиту;
- • план аудиту;
- • будь-які значущі зміни, які були внесені в ході аудиту в загальну стратегію аудиту або в план аудиту, і причини цих змін (див. П. А16-А19).

Стандарт визначає *додаткові міркування для першої перевірки організації*. Так, перед тим, як приступити до першої перевірки організації, аудитор зобов'язаний зробити наступні дії:

- • виконати процедури, необхідні МСА 220 щодо встановлення відносин з клієнтом і виконання конкретного завдання ;
- • Зв'язок з попереднім аудитором в разі, якщо мала місце зміна аудиторів, відповідно до відносяться до даного питання етичних вимог (див. П. А20).

При аудиті суб'єктів малого підприємництва весь аудит може проводитися вкрай невеликій аудиторській групою. Розробка загальної стратегії аудиту для суб'єктів малого підприємництва не повинна бути складним і довготривалим процесом: її обсяги залежать від розмірів організації, складності аудиту і розмірів аудиторської групи.

#### **4. Аудиторський ризик та суттєвість в аудиті.**

**Аудиторський ризик** (англ. *Audit risk*) — ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

$$AR = BR \times PK \times PH$$

*Ризик суттєвого викривлення* (англ. *Risk of material misstatement*) — ризик того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Складається з двох компонентів, як визначено нижче, на рівні тверджень:

- *власний ризик* (англ. *Inherent risk*) — чутливість тверджень щодо класу операції, залишку на рахунку або розкриття інформації до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не враховуючи будь-які відповідні заходи контролю;

- *ризик контролю* (англ. *Control risk*) — ризик того, що потенційне викривлення у твердженні стосовно класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

*Ризик виявлення* (англ. *Detection risk*) — ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть змоги виявити викривлення, що існує, та яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями.

Система управління не може здійснити фінансово-господарську діяльність без такого елемента як контроль.

Для належної організації контролю важливі такі складові як інформаційна система обліку, аналізу, нагляду за технологічною схемою з боку менеджменту. Інформацію для контролю фінансово-господарської діяльності підприємства можна поділити на дві групи: стандартну, яка регламентується стандартами фінансового обліку і нестандартну, яку готують спеціалізовані служби управлінського і стратегічного обліку на вимогу менеджерів.

Оскільки стандартна інформація регламентована стандартами фінансового обліку, то звітні форми, які складають на підставі цього виду обліку, носять назву фінансової звітності.

На кожному підприємстві доцільно впроваджувати систему внутрішнього контролю, яка призначена для виконання поставлених перед нею завдань. Відповідно до МСА внутрішній контроль – процес розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найважливішими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення обґрунтованої впевненості в досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотриманні застосованих законів і нормативних актів.

Систему внутрішнього контролю можна визначити як політику підприємства, спрямовану на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та відхилень від норм, які можуть з'явитися у фінансових звітах.

При цьому основоположні концепції аудиту передбачають, що саме адміністрація, а не аудитор повинна встановити належну систему контролю і забезпечити її функціонування. Це відповідає загальному концептуальному підходу, згідно з яким адміністрація, а не аудитор несе відповідальність за підготовку фінансової звітності відповідно до прийнятих принципів обліку. У зв'язку з тим адміністрація підприємства повинна розробити таку систему

внутрішнього контролю, яка б могла забезпечити достатню упевненість у тому, що фінансова звітність представлена об'єктивно.

В умовах глобалізації ринку аудиторських послуг особливо важливою проблемою для аудиторських фірм та аудиторів України є вирішення питання підвищення ефективності їх діяльності. Слід зазначити, що у міжнародній практиці аудіювання аудиторські фірми займають досить вигідну позицію, оскільки приносять користь органам державного регулювання і контролю, фінансово-кредитним установам та ін.

В Україні ситуація на ринку аудиторських послуг досить складна, тому за останні роки існує ряд суттєвих проблем професійного аудиту, які потребують негайного вирішення. Нині перед сучасним менеджментом особливо гостро стоїть проблема забезпечення виживання підприємства в умовах нестабільності зовнішнього середовища та своєчасне виявлення негативних тенденцій, які можуть свідчити про настання кризового становища .

Аудиторська діяльність - це підприємницька діяльність, якій притаманний підприємницький та аудиторський ризик.

Підприємницький ризик - це ризик, який полягає у можливості подальших збитків як від небажання замовника оплатити послуги, так і внаслідок судових чи інших витрат, пов'язаних із претензіями до якості виконаних робіт.

Аудиторський ризик (ризик аудиту) - це ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку у тих випадках, коли в документах бухгалтерської звітності існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за невірно підготовленою звітністю буде представлено аудиторський висновок без зауважень. Після проведення оцінки системи внутрішнього контролю аудитор робить висновок (формує судження) щодо надійності системи обліку та внутрішнього контролю і на цій основі планує здійснення аудиторських процедур.

Під ризиком взагалі слід розуміти можливу небезпеку втрат, зумовлених специфікою тих чи інших явищ природи і видів діяльності людського суспільства. Ризик як економічна категорія являє собою подію, яка може статися або не відбутися. У разі здійснення такої події можливі три економічні результати: негативний (програш, втрати), нульовий та позитивний (виграш, прибуток). При проведенні аудиту завжди існує ймовірність, що окремі неточності в обліку та звітності можуть бути невиявлені, і аудитор надасть позитивний звіт при і суттєвій недостовірності інформації. Наслідком цього можуть бути об'єктивні (вибірковість аудиту) і суб'єктивні (рівень кваліфікації та компетентності аудитора та ін.) причини. В цьому випадку ведуть мову про проблему оцінки аудиторського ризику від розв'язання якої, в значній мірі, залежить якість наданих аудиторських послуг.



В загальному визначенні ризик є кількісною мірою небезпеки, що враховує ймовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий обсяг втрат від них.

Ризики означають ймовірність втрати цінностей (об'єктів прав власності, фінансових, матеріальних, інформаційних, товарних ресурсів підприємства) в результаті діяльності, якщо її обставини та умови здійснення будуть змінюватися у напрямі, який відрізняється від передбаченого планами і розрахунками. Відповідно до положень міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості аудиторський ризик (Audit risk) полягає в тому, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Визначення аудиторського ризику, подане у міжнародних стандартах стосується ризику аудиторської перевірки.

Аудитори, як правило, прагнуть зменшити цей ризик до допустимого для них рівня.

Далі представимо перелік МСА, які стосуються поняття аудиторського ризику і суттєвості:

- МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»;
- МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;
- МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»;
- МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»;
- МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»;
- МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту».

Аудиторський ризик – це небезпека того, що аудитор зробить неправильний висновок щодо фінансової звітності після виконання ним аудиторських процедур, тобто за неправильно складеною фінансовою звітністю буде представлений аудиторський висновок без застережень, і навпаки.

Аудитор має поставити перед собою завдання, які полягають у визначенні і використанні процедур аудиторської перевірки, які дають змогу звести до мінімуму ризик аудиторської перевірки. В подальшому представимо класифікацію ризиків. Ризик поділяється на динамічний і статистичний. Під динамічним ризиком слід розуміти ризик непередбачуваних змін вартості основного капіталу внаслідок прийняття управлінських рішень чи непередбачуваних обставин. Такі зміни можуть призвести як до збитків, так і сприяти одержанню додаткових доходів. Під статистичним ризиком розуміють ризик втрат реальних активів внаслідок нанесення збитків власності, а також втрат доходу через недієздатність організації. Цей ризик може призвести лише до збитків. Виходячи з того, що незалежний аудит є невід'ємною частиною

фінансових інститутів ринкової економіки, тому аудиторський ризик доцільно розглядати як складову частину системи фінансово-економічних ризиків.

Слід зауважити, що загальний аудиторський ризик формується під впливом тих самих чинників, що й інші загальноекономічні ризики. Ризик проведення аудиторської перевірки являє собою ризик аудитора, пов'язаний з підготуванням неправильного висновку за фінансовими документами.

Метою аудиторів є ідентифікування та оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки у фінансовому звіті й тверджень через розуміння підприємства і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, та у такий спосіб забезпечивши основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення.

Аудиторський ризик можна розглядати за такими напрямками:

- контроль з боку аудитора;
- час виникнення ризику;
- ступінь ризикованості;
- ставлення до підприємства, що перевіряється;
- ставлення до аудиторського підприємства.

Стосовно підприємства, що перевіряється, ризик може бути внутрішнім, тобто таким, що виникає на підприємстві, та зовнішнім.

До внутрішнього належить ризик контролю та властивий ризик, до зовнішнього - ризик невиявлення викривлень. Українські фахівці розглядають загальний аудиторський ризик як сукупність властивого ризику, ризику контролю і ризику невиявлення викривлень, характеристика яких буде представлена нами далі.

Аудиторський ризик складається з трьох компонентів:

1. властивий ризик;
2. ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування внутрішнього контролю;
3. ризик невиявлення помилок та перекручень.

Властивий ризик – це всі ризики, пов'язані з підприємницькою діяльністю, які перебувають під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів, здебільшого прямо не пов'язані з контрагентом підприємця (інфляція, конкуренція, спад виробництва, розрив ділових зв'язків, зміни ринку збуту, безробіття тощо), а також загальною організацією і структурою підприємства, господарсько-управлінською та фахово-штатною політикою, кваліфікацією кадрів. Властивий ризик - це здатність залишку на певному бухгалтерському рахунку або у певній категорії операцій до суттєвих перекручень, або здатність до перекручень по цих показниках у комплексі з перекрученнями по інших рахунках чи операціях, з припущенням, що до них не застосовувалися заходи внутрішнього контролю підприємства. Під час розробки загального плану

перевірки аудитор оцінює властивий ризик на рівні фінансової звітності. Тобто аудитор порівнює попередню оцінку розміру властивого ризику з найсуттєвішими залишками по бухгалтерських рахунках і певних категоріях операцій. У разі неналежного виконання співробітниками підприємства цього аналізу або повного його ігнорування аудитор повинен зазначити у загальному плані перевірки високий розмір властивого ризику.

Організаційна і управлінська структура підприємства здатна породжувати значні ризики аудиту, впливаючи на якість звітності і завдання її складання. Велика кількість контрольованих і дочірніх підприємств збільшує ризик щодо неправильного відображення операцій між пов'язаними підприємствами і робить безглуздою перевірку їх дебіторської і кредиторської заборгованості шляхом розсилання листів-підтверджень. Нечіткість організаційної структури, відсутність належного розподілу обов'язків і домінуючий вплив однієї особи на процес прийняття рішень свідчать про слабкий внутрішній контроль, а отже, збільшують ймовірність наявності у звітності як випадкових, такі навмисних помилок.

На рівні показників фінансових звітів і категорій операцій рівень властивого ризику визначають наступні фактори (чинники) :

1. показники фінансових звітів, на які можуть вплинути перекручення, наприклад, рахунки, що були раніше скориговані, або ті залишки по рахунках, отримання результату по яких пов'язане з використанням точних облікових оцінок: складність основних операцій та інших операцій, які вимагають залучення сторонніх фахівців (експертів);

2. тенденції до збиткової діяльності або незаконного присвоєння активів;

3. момент завершення неординарних і складних операцій;

4. операції, які не можуть бути здійснені за звичайних обставин.

До внутрішнього ризику аудиторської перевірки належать ризик неефективності системи обліку клієнта. Але на практиці буває важко відокремити контрольні процедури системи бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю. Це посилюється ще й тим, що в сучасних умовах більшість підприємств України не мають інструктивно описаної системи контролю чи не документують його результати.

Під ризиком невідповідності внутрішнього контролю розуміють ймовірність того, що недостовірна інформація, котра може існувати за класом операцій або класом укладених угод і могла бути суттєвою окремо або в сукупності з недостовірною інформацією за іншими рахунками або класами операцій, не буде попереджена або своєчасно виявлена системою внутрішнього контролю підприємства. Завжди існує ризик певної невідповідності внутрішнього контролю у зв'язку зі звичайною обмеженістю функціонування кожної системи внутрішнього контролю.

Операції з підвищеним ризиком операції, вартість яких відображена в іноземній валюті операції, які не відповідають меті підприємства (нетипові операції) операції зі спорідненими підприємствами – значні за розміром і незвичні за характером складні операції, які містять значний ризик помилок операції, які створюють можливості для шахрайства

Розуміння системи внутрішнього контролю й обліку разом з оцінкою внутрішнього (притаманного) ризику, інші міркування дають змогу аудиторю встановити види суттєвої недостовірної інформації, що могла існувати у фінансовій звітності, проаналізувати фактори, котрі впливають на ризик можливості припущення суттєвих перекручень; підготувати відповідні незалежні процедури перевірки.

Аудитор не бере до уваги ті рішення і процедури в межах систем обліку і внутрішнього контролю, що не належать до фінансової інформації. Наприклад, рішення і процедури, що стосуються ефективності певних управлінських процесів прийняття рішень (визначення цін продажу на товари або витрат на дослідження і розвиток), котрі хоч і є важливими для підприємства, але не належать до процесу аудиторської перевірки. Отримавши роз'яснення щодо систем обліку і внутрішнього контролю з метою планування аудиту, аудитор повинен здобути необхідний рівень знань про системи обліку й управлінського контролю. Аудитор має отримати вичерпні роз'яснення від персоналу підприємства про середовище контролю, щоб оцінити ставлення керівництва до порядку внутрішнього контролю і усвідомлення ним його значення для підприємства. Аудитор мусить знати систему обліку клієнта, що дасть йому змогу зрозуміти основні види операцій підприємства, закономірність виникнення таких операцій; бухгалтерські проводки, первинні документи і специфічні рахунки, на підставі яких складається фінансова звітність; порядок ведення обліку і підготовки фінансових звітів, у тому числі електронно-обчислювальну обробку облікових даних. Аудитору слід отримати вичерпні пояснення стосовно порядку процедур контролю, щоб правильно спланувати аудиторську перевірку, отримати необхідні знання процедур контролю. Наприклад, під час отримання пояснень про систему обліку грошових коштів аудитор отримує уявлення про стан справ на рахунках у банку клієнта. Після отримання пояснень про систему внутрішнього контролю й обліку аудитор повинен зробити попереднє оцінювання ризику внутрішнього контролю за конкретними позиціями фінансової звітності.

Ризик невиявлення безпосередньо пов'язаний із проведенням незалежних процедур перевірки. Зроблені аудитором оцінки невідповідності внутрішнього контролю й оцінка внутрішнього ризику впливають на характер, строки й обсяг аудиторських процедур, що використовуються аудитором з метою зменшення ймовірності невиявлення помилок і перекручень і доводять ризик аудиту до сприятливого рівня. Певний ризик невиявлення помилок існує завжди, навіть

коли аудитор перевірить 100 % залишків за рахунками або всі види операцій, бо більша частина аудиторських доказів має скоріше запевнюючий, ніж підсумковий характер.

---

## *ТЕМА 8. ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ*

---

1. Внутрішньогосподарський контроль в системі фінансового контролю
2. Внутрішній контроль як складова управління діяльністю підприємства
3. Правові засади внутрішньогосподарського контролю
4. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю

### **1. Внутрішньогосподарський контроль в системі фінансового контролю**

Необхідність трансформації функцій державного фінансового контролю в сучасних умовах, пов'язана з скороченням контрольних функцій на державному рівні та передачею частини функцій на рівень суб'єктів господарювання, вимагає дослідження питань знаходження балансу інтересів держави та бізнесу, концентрації зусиль на удосконаленні ефективності контролю, удосконаленні нормативної бази та стандартизації процесів контролю.

Незважаючи на те, що державний фінансовий контроль безпосередньо охоплює лише суспільну (публічну) частину сукупного продукту, опосередковано він впливає на діяльність суб'єктів господарювання та громадян (шляхом перевірки складання податкових декларацій, в процесі виконання державних замовлень тощо). Фінансовий контроль – це не лише засіб забезпечення законності при здійсненні фінансової діяльності держави та муніципальних органів. Він передбачає наявність зворотного зв'язку, який виражається в активному впливі контролю на більш раціональне використання фінансових ресурсів, в усуненні перепон оптимальному функціонуванню всіх ланок фінансової системи. Ця мета реалізується шляхом зміцнення режиму економного використання грошових коштів та матеріальних цінностей на підприємствах, а також удосконалення системи внутрішнього фінансового контролю на підприємствах.

Таким чином, об'єктом державного фінансового контролю є не лише процеси формування, розподілу та використання державних фінансових ресурсів, але і грошові відносини, що виникають між державою, з одного боку, та юридичними та фізичними особами, з іншого, з приводу формування, розподілу національного доходу та його ефективного використання.

В цьому контексті створення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю на рівні суб'єкта господарювання сприятиме удосконаленню взаємодії державного та внутрішнього контролю на основі гармонізації інтересів держави та підприємства.

Один з напрямів удосконалення взаємодії рівнів системи фінансового контролю – використання результатів роботи внутрішніх контролерів. Сьогодні розширюється практика залучення робочих документів внутрішньогосподарського контролю, а також безпосередньо внутрішніх контролерів для надання допомоги зовнішньому аудиту та державному контролю. Ефективність внутрішнього контролю є фактором довіри до системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, яке перевіряється, та може істотно скоротити обсяги та затрати на перевірку. Наприклад, від ефективності внутрішнього контролю залежить структура, обсяг та вартість роботи зовнішнього аудитора. Виходячи з цього, виникає необхідність у формуванні ефективної системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах.

Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві залежатиме, перш за все, від правової форми підприємства, видів і масштабів діяльності, здійснюваних ним, складності його організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва підприємства до контролю (рис. 1).



**Рис. 1.** *Фактори, що визначають організацію внутрішньогосподарського контролю на підприємстві*

Особливо відчутним є вплив організаційно-правової форми власності на систему внутрішньогосподарського контролю. Згідно з Господарським Кодексом підприємства за ознакою організаційно-правової форми власності поділяються на приватні підприємства, підприємства колективної форми власності, комунальні підприємства, державні підприємства, об'єднання підприємств.

Приватним підприємством визнається підприємство, що діє на основі приватної власності одного або декількох громадян, іноземців, осіб без громадянства та його (їх) праці чи з

використанням найманої праці. Як правило, внутрішній контроль на приватному підприємстві здійснює керівник, оскільки відповідно до ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” організація внутрішньогосподарського контролю покладається на керівника підприємства. Останній, в свою чергу, повинен визначити коло суб’єктів контролю відповідно до посадових інструкцій. Діяльність суб’єктів контролю повинна здійснюватись на підставі статуту підприємства та Положення про внутрішній контроль.

Підприємством колективної форми власності визнається корпоративне або унітарне підприємство, що діє на основі колективної власності засновника (засновників). До підприємств колективної форми власності належать: виробничі кооперативи, підприємства споживчої кооперації, підприємства об’єднань громадських та релігійних організацій, інші підприємства, передбачені законом. Згідно з Господарським кодексом у виробничих кооперативах Правління створюється, коли до складу кооперативу входять не менше 10 членів. Правління може наймати виконавчого директора, який не може бути членом виробничого кооперативу. Спостережна рада обирається в тому випадку, коли кількість членів кооперативу більше 50 осіб. Порядок обрання спостережної ради та її голови, а також порядок діяльності спостережної ради встановлюється статутом кооперативу. Ревізійна комісія обирається в тому випадку, коли до складу кооперативу входить більше 10 членів. В іншому випадку обирається ревізор. Ревізійна комісія підзвітна загальним зборам членів виробничого кооперативу.

Державне унітарне підприємство утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки і входить до сфери його управління. Органом управління і, відповідно, внутрішнього контролю державного унітарного підприємства є керівник підприємства, який призначається органом, до сфери управління якого входить підприємство і є підзвітним цьому органу (ст. 73 Господарського кодексу). Аналогічно і для державного комерційного підприємства, про що стверджується у ст. 74 Господарського кодексу. Важливо те, що у разі зміни керівника державного комерційного підприємства обов’язковим є проведення ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства в порядку, передбаченому законом (ст. 75 Господарського кодексу України).

Контроль та загальне управління комунальним підприємством здійснює керівник підприємства, що призначається органом місцевого самоврядування. Внутрішній контроль здійснює керівник підприємства, що призначається цим органом (ст. 78 Господарського кодексу України).

Згідно з Господарським кодексом України в залежності від порядку заснування об’єднання підприємств можуть утворюватись як 1) господарські об’єднання; 2) державні чи комунальні господарські об’єднання. В залежності від цього і визначаються органи внутрішньогосподарського контролю.



Якщо це державне (комунальне) господарське об'єднання, то внутрішній фінансовий контроль має право здійснювати правління об'єднанням, генеральний директор об'єднання, що призначається органом, що прийняв рішення про утворення об'єднання.

Господарські об'єднання мають вищі органи управління (загальні збори учасників) та утворюють виконавчі органи, передбачені статутом. Крім того, здійснення управління поточною діяльністю об'єднання підприємств може бути доручено адміністрації одного з підприємств (головного підприємства об'єднання).

Якщо це державні чи комунальні господарські об'єднання, то внутрішньогосподарський контроль здійснює керівник, призначений органом, що прийняв рішення про утворення об'єднання. Внутрішній контроль за діяльністю орендного підприємства здійснюють загальні збори орендарів. У період між загальними зборами працівників управління справами підприємства, а отже, і контроль виконує Дирекція (замість дирекції колектив може формувати Правління чи Раду, у період між засіданнями – директор).

Підприємство з іноземними інвестиціями мають право створювати філії та представництва на території України та за її межами та бути засновником дочірніх підприємств. З цього випливає, що, будучи філією або представництвом, внутрішній контроль може здійснюватись засновником дочірніх підприємств.

Види органів внутрішнього контролю на підприємствах різноманітних форм власності представлено в табл. 1.

Таблиця 1

**Види органів внутрішнього контролю на підприємствах  
різноманітних форм власності**

Органи внутрішньо-господарського контролю \ Види підпр.	Приватне підприємство	Підприємство колективної форми власності	Комунальне підприємство	Державне підприємство	Об'єднання підприємств
1. Правління	-	+	-	-	+
2. Загальні збори	-	+	-	-	+
3. Спостережна рада	-	+	-	-	-
4. Ревізійна комісія (ревізор)	-	+	+	+	+
5. Виконавчий директор	+	+	+	+	+
6. Відділ внутрішнього аудиту (контролю)	-	+	-	-	+

Правильно сформована та ефективно працююча система внутрішньогосподарського контролю дозволяє вирішувати наступні завдання.

1. Налагодження дієвого контролю Ради директорів або виконавчого органу управління;
2. Виявлення невикористаних внутрішніх резервів для підвищення ефективності роботи;
3. Забезпечення виконання консультативних функцій щодо посадових осіб підприємства, його філій, представництв та дочірніх компаній;
4. Своєчасне виявлення недоліків у функціонуванні системи внутрішньогосподарського контролю підприємства і причин, що до цього призвели, розробка заходів з їх усунення.

Створення системи внутрішньогосподарського контролю – досить складний процес, який потребує вирішення ряду організаційних, методичних та правових питань, які сьогодні недостатньо розроблені.

На акціонерних товариствах в якості основних форм організації системи внутрішньогосподарського контролю можна виділити: 1) службу внутрішньогосподарського контролю; 2) структурно-функціональну форму внутрішньогосподарського контролю; 3) поєднання служби внутрішньогосподарського контролю та структурно-функціональної форми внутрішньогосподарського контролю; 4) контрольно-ревізійну службу.

Відмінності між структурно-функціональною формою системи внутрішньогосподарського контролю та службою внутрішнього контролю представлено в табл. 2.

Таблиця 2

**Відмінності між структурно-функціональною формою внутрішньогосподарського контролю і службою внутрішньогосподарського контролю**

Відмінності	Структурно-функціональна форма	Служба внутрішньогосподарського контролю
1	2	3
1. Мета функціонування	Спостереження за зберіганням та ефективним використанням всіх видів ресурсів	Оцінка та контроль якості роботи структурних підрозділів, наприклад, бухгалтерської служби, надання консультацій
2. Суб'єкти контролю	Спеціалісти структурних підрозділів	Спеціалісти служби внутрішньогосподарського контролю або ревізійної комісії
3. Документи, що регламентують діяльність	Положення про структурний підрозділ, посадові інструкції виконавців	Статут підприємства, положення про службу внутрішньогосподарського контролю або ревізійної комісії
4. Методичні способи та прийоми здійснення контролю	Методичні способи та прийоми бухгалтерського обліку	Спеціальні методичні способи та прийоми фінансового контролю (з врахуванням методик зовнішнього аудиту)
5. Роль та місце в управлінні підприємством	Система контролю входить до складу управління підприємством та сприяє удосконаленню його роботи через покращення роботи структурних підрозділів підприємства	Відносно незалежна система контролю, яка оцінює дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та достовірності складання фінансової звітності

1	2	3
6. Відносини та взаємодія з іншими структурними підрозділами в системі управління підприємством	Забезпечується шляхом виправданого розподілу відповідальності та повноважень з метою досягнення поставлених завдань	По горизонталі взаємодіє зі спеціалістами підрозділів підприємства та зовнішніми аудиторами По вертикалі взаємодіє з Радою директорів, зборами акціонерів,
7. Звітність по результатах контролю	Довідки та службові записки	Звіт про роботу служби внутрішньогосподарського контролю та підготовка рекомендацій

Відомості, що надаються структурно-функціональними формами організації системи внутрішньогосподарського контролю, представляють собою інформацію, яка належить до оперативного обліку.

Діяльність, якою займається служба внутрішньогосподарського контролю, аналогічна діяльності, якою займаються внутрішні ревізори, які діють у складі контрольно-ревізійних служб, тому для побудови або удосконалення діяльності систем внутрішньогосподарського контролю необхідно враховувати відмінності між цими формами контролю. При цьому слід відзначити, що, незважаючи на істотні відмінності служби внутрішньогосподарського контролю від ревизорів за виконуваними функціональними обов'язками, вона не скасовує, а доповнює їх. В свою чергу, відмінності між службою внутрішньогосподарського контролю та контрольно-ревізійною службою представлено в таблиці 3.

Таблиця 3

**Відмінності між службою внутрішньогосподарського контролю та  
контрольно-ревізійною службою**

Відмінності	Контрольно-ревізійна служба	Служба внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту)
1	2	3
1. Основні функції контролерів	Контрольна, інформаційна та мобілізуюча	Контрольна, інформаційна, мобілізуюча, а також контрольно-аналітична та консультативна
2. Підходи до організації та управління контрольною діяльністю	Жорстка централізація та дисципліна, чітке дотримання галузевих інструкцій з проведення ревізії	Чітко продумана стратегія проведення контрольних перевірок, суворе регламентація контрольної діяльності на рівні підприємства

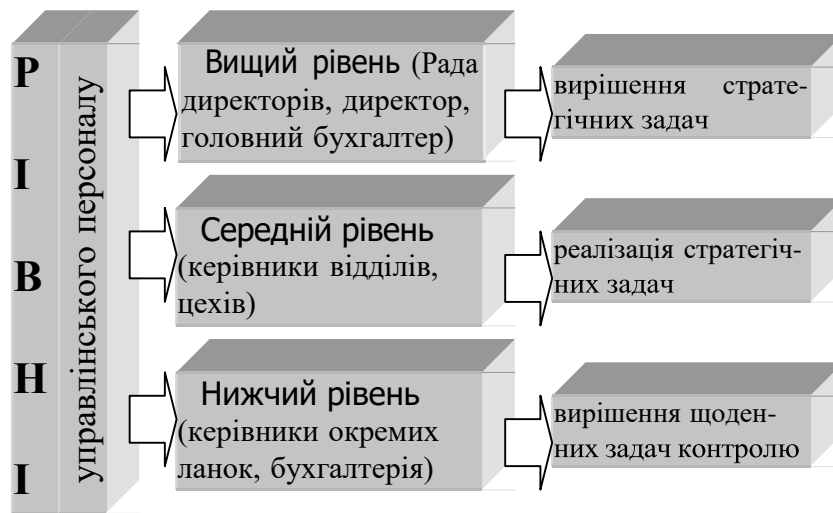
1	2	3
3. Методичні способи та прийоми	Способи та прийоми, спрямовані на перевірку зберігання активів, дотримання технології і на організацію виробництва	Способи та прийоми, спрямовані на перевірку зберігання активів, в тому числі із застосуванням методів оцінки та комп'ютерних методів отримання доказів
4. Види перевірок, що застосовуються	Документальні та комплексні ревізії, вибіркові перевірки збереження активів та достовірності звітності	Застосування системно- та ризико-орієнтованого аудиту, який вивчає не лише своє підприємство, але і зовнішнє економічне та юридичне середовище
5. Орієнтація контрольної діяльності	Орієнтація на ретроспективу, оцінка переважно минулої діяльності	Вивчення комерційної діяльності, надійності та стабільності роботи з метою попередження порушень, орієнтація на перспективу
6. Оцінка та аналіз господарської та фінансової діяльності	Аналіз використовують для виявлення відхилень від плану, кошторису, вивчення поточної діяльності	Аналіз використовують для виявлення відхилень від плану, кошторису, вивчення поточної діяльності, а також для визначення цілей та методів перевірки, оцінки фінансового стану та розробки прогнозів розвитку

Така форма контролю, як діяльність служб внутрішньогосподарського контролю, є найскладнішою формою організації контролю на підприємстві, оскільки, як правило, вимагає значних грошових коштів. Тому вона застосовується тільки на великих і деяких середніх підприємствах, які володіють ускладненою оргструктурою, мають численні філії і дочірні компанії.

Система управління середніх та великих економічних суб'єктів зазвичай функціонує, дякуючи діям управлінського персоналу. Зазвичай виділяють 3 рівні управління з різним колом щоденних завдань та відповідно з різними видами виконуваних робіт (рис.2).

Вищий рівень управлінського персоналу пов'язаний з вирішенням стратегічних задач підприємства. Контроль за фінансовою діяльністю підприємства персонал вищого рівня здійснює в загальному контексті. Зазвичай до такого персоналу належить Рада директорів, її директор, заступники директора, Наглядова Рада, головний бухгалтер тощо.

Середній рівень управлінського персоналу зазвичай зайнятий реалізацією тих задач розвитку діяльності економічного суб'єкту, які висуває його вищий управлінський персонал. Це рівень керівників структурних відділів, які здійснюють більш детальний контроль за поточною діяльністю з більш частою періодичністю. Відповідно інформація, необхідна для здійснення функцій управління та контролю середнім рівнем, носить оперативний характер, і такий контроль здійснюється частіше.



**Рис.2.** Рівні управлінського персоналу, виділені з метою контролю

Нижчий рівень управлінських працівників зайнятий вирішенням щоденних задач контролю та управління. Зазвичай такий контроль здійснюється ланками, керівниками окремих ділянок, бухгалтерами при первинній обробці інформації. Рішення, що приймаються на такому рівні зазвичай визначені внутрішніми інструкціями економічного суб'єкта.

Поділ управлінського персоналу на рівні з метою контролю є необхідним для побудови корпоративних моделей організації служб внутрішньогосподарського контролю.

В економічній літературі представлені такі етапи розвитку системи внутрішньогосподарського контролю:

Етап 1. Внутрішньогосподарський контроль здійснюється безпосередньо керівництвом підприємства та частково бухгалтерськими структурами. Навіть якщо створюється служба внутрішньогосподарського контролю, вона є формальним утворенням і реально контрольні функції не виконує.

Етап 2. З зростанням підприємства, коли частково повноваження розподілено між довіреними особами та найманими працівниками, функції внутрішньогосподарського контролю вбудовуються в діяльність одного або декількох структурних підрозділів, наприклад, в службу головного бухгалтера. Формою контролю є реалізація контрольних функцій останнього.

Етап 3. Відбувається формування служби внутрішньогосподарського контролю. На цьому етапі необхідною є наявність чіткої регламентації мети, задач, функцій контролю.

Зміст корпоративного управління – у побудові внутрішньої системи контролю за діяльністю менеджерів підприємства з боку її власників (інвесторів).

Корпоративний контроль – це специфічна управлінська функція в корпорації, яка передбачає здійснення ефективного управління з позиції витрат ресурсів та досягнення очікуваних результатів шляхом відстеження відхилень та корекції управлінських рішень, що впливають на

баланс інтересів учасників корпоративних відносин, а також забезпечення ефективного зворотного зв'язку, тобто функції “діяльність корпорації-власник”.

Існує три основні типи контролю в корпораціях.

**Модель контролю трудового колективу.** Менеджери при виконанні своїх функцій не відокремлюють власні інтереси від інтересів трудового колективу. В найбільшому ступені підприємства з такою моделлю контролю схожі з традиційними радянськими підприємствами. Менеджери мають певну самостійність, але для них підприємство – це, передусім, трудовий колектив.

**Модель контролю команди менеджерів.** В тому випадку, якщо відбувся поділ інтересів трудового колективу та менеджерів, однак при цьому не виникло сильних зовнішніх акціонерів, контроль перетворюється на менеджерський. Відповідно модель умовно може бути названою “кооперативом менеджерів”, в якому поєднані функції власника та управління. Контроль, як правило, здійснюється командою управлінців. Всі підприємства, де менеджмент володіє значним пакетом акцій, контролюються менеджерами. Таким чином, спосіб завоювання контролю через володіння реальними правами власності представляє собою один з можливих варіантів одержання контрольних функцій на підприємстві. Тип власності жорстко обумовлює тип контролю.

**Модель контролю власника.** На базі приватизованих підприємств виникають підприємства, де поєднані функції власності та управління. Найбільшим власником є директор, при цьому дрібними акціонерами можуть бути інші менеджери, рядові працівники, органи влади, з якими досягається баланс інтересів. Після приватизації модель може сформуватись на невеликих та середніх підприємствах, орієнтованих передусім на споживчий ринок або вузькі ефективні сегменти інших ринків. Для моделі є характерною наявність зв'язків власника з органами влади, що надає можливість поступово сконцентрувати власність в одних руках. Відносини з трудовим колективом зберігають патерналістські риси дореформених часів, чому сприяють ринкові умови. Проявляється турбота про забезпеченість колективу роботою та достойним рівнем заробітної плати, надаються соціальні пільги. Розраховуючись таким чином за зміцнення контролю, власник одночасно підстраховує власну позицію міцною підтримкою трудового колективу. Переваги цієї моделі – в появі власника, зацікавленого в ефективній роботі підприємства. Зруйнувати таку модель може банкрутство або кримінальний контроль, тому підприємство зазвичай дотримується платіжної та податкової дисципліни. Модель є внутрішньо стійкою, перерозподіл акціонерного капіталу практично неможливий, якщо це не буде рішенням власника або результатом непередбачених обставин.

Оцінка переваг і недоліків виділених типів контролю представлено в таблиці 4.

## Оцінка переваг та недоліків типів контролю

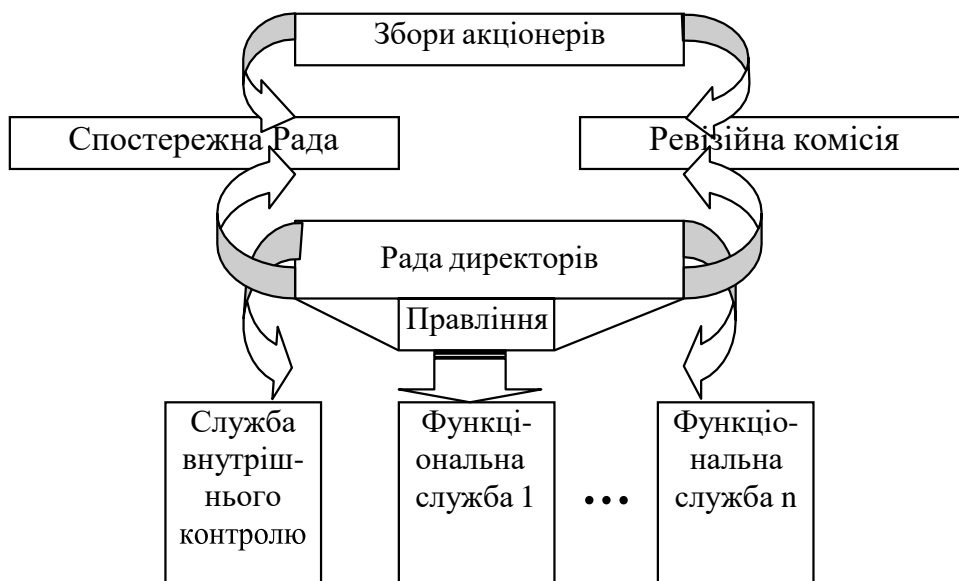
Тип контролю	Ознаки даного типу контролю	Переваги	Недоліки
1. Модель контролю трудового колективу	інтереси менеджерів співпадають з інтересами членів трудового колективу	Юридичний статус захищає працівників від зовнішніх власників	Відсутність повної самореалізації менеджерів, оскільки можливості формалізації контролю обмежені або повністю відсутні
2. Модель контролю команди менеджерів (колективної власності менеджерів)	1) інтереси менеджерів та трудового колективу відокремлені; 2) відсутній сильний зовнішній інвестор	Тип власності жорстко обумовлює тип контролю	1) працівники перетворюються на елементи витрат в діяльності підприємства, тобто перетворюються з суб'єкта на об'єкт контролю; 2) в короткостроковому періоді існує ризик конфліктів всередині команди
3. Модель контролю власника	1) функції власності та управління поєднані; 2) менеджмент та працівники наймані власником; 2) відносини з трудовим колективом зберігають патерналістські риси дореформенних часів	Орієнтація управління на фінансово-економічні результати, гнучкість та швидкість реакції на зміну зовнішніх умов.	В короткостроковому аспекті недоліки моделі пов'язані з формуванням авторитарного типу управління, а також опортуністичною поведінкою менеджменту вищої та середньої ланки

Характер та ефективність корпоративного контролю буде варіюватись в залежності від наступних факторів: розміри максимального пакету акцій, власник максимального пакету акцій, категорія власників, що є домінуючою.

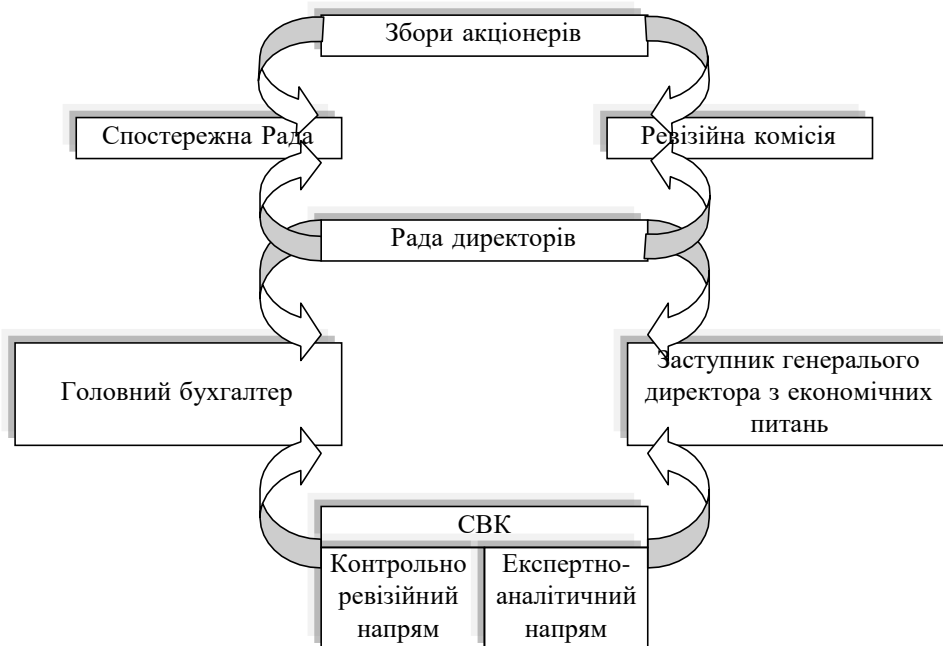
З проаналізованих моделей типів контролю найбільш стійкою та дієвою є модель контролю власника, оскільки функції власності та управління поєднані. Наявність ознак відокремлення власності від управління та відповідно контролю дозволяє стверджувати про виникнення передумов для становлення повноцінного корпоративного управління.

В контексті аналізу третього етапу розвитку системи внутрішньогосподарського контролю (на якому відбувається відокремлення служби внутрішньогосподарського контролю) доцільно виділити такі моделі. На великих і середніх підприємствах можливі різні варіанти побудови служби внутрішнього контролю: вона може бути як самостійною структурою з підпорядкуванням Раді директорів або директору організації (рис. 3), так і поділеною на дві складові з підпорядкуванням контрольно-ревізійного напрямку – головному бухгалтеру, та експертно-аналітичного – генеральному директору або заступнику генерального директора з економічних питань (рис. 4). Можливим є варіант повного підпорядкування даної служби головному бухгалтеру з одночасним її відокремленням у структурі бухгалтерії. Тому, на наш погляд, помилковою є існуюча в економічній літературі думка щодо неможливості функціонування служби внутрішнього аудиту в структурі підрозділів обліково-фінансової служби, що впливає з

поєднання розпорядчих і допоміжних (у даному випадку – інформаційних) функцій управління. Однак при підпорядкуванні служби внутрішньогосподарського контролю головному бухгалтеру втрачається незалежність контролю і функціонування такої служби втрачає сенс.



**Рис. 3.** Модель 1 організації служби внутрішньогосподарського контролю на АТ



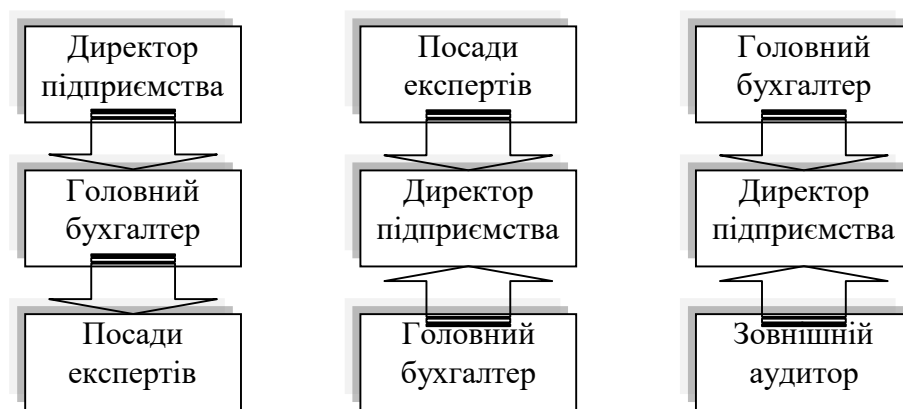
**Рис. 4.** Модель 2 організації служби внутрішньогосподарського контролю на АТ

На малих підприємствах, що характеризуються незначними обсягами діяльності і невеликою кількістю працюючих, обмеженість ресурсів, що є в їх розпорядженні, зумовлює здійснення контролю, в основному, у формі реалізації бухгалтерським обліком своїх контрольних функцій. Для них створення контрольних служб і проведення спеціальних контрольних процедур і заходів



вимагатиме додаткових витрат, яких малі підприємства можуть не мати в наявності. На невеликих підприємствах має місце функціонування контролю за допомогою інтегрованої системи обліку, при цьому спеціальної служби й посади контролера не передбачаються, а його функції може виконувати головний бухгалтер або спеціально уповноважений працівник підприємства.

З метою економії коштів вирішити експертно-аналітичні та контрольні завдання можна без організації відокремленої служби внутрішнього контролю шляхом запровадження посад експертів при дирекції або в структурі бухгалтерії, до обов'язків яких належать організація та вдосконалення системи аналізу і контролю, а її ведення щодо конкретних питань слід доручати відповідним функціональним службам з обов'язковим узагальненням інформації в бухгалтерії підприємства (рис. 5). Наведені на рис. 5 моделі характерні для невеликих підприємств, на яких недоцільно створювати служби внутрішнього контролю.



**Рис. 5.** Моделі 3 (а, б, в) організації служб внутрішнього контролю на малих підприємствах

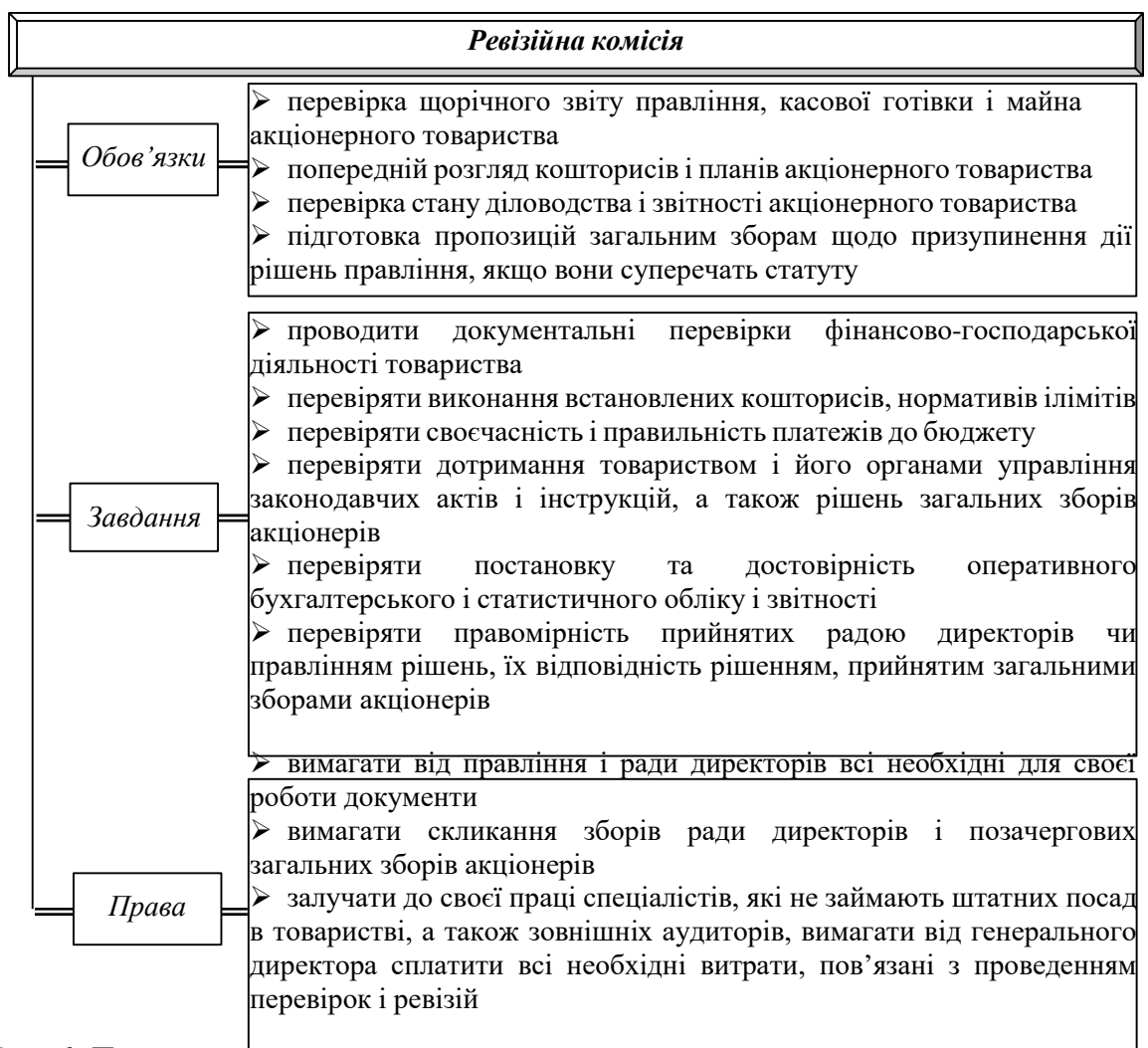
Крім наведених на рис. 3, 4, 5 моделей, внутрішній фінансовий контроль може бути виділений у вигляді ланок або робочих місць, підпорядкованих керівнику організації. Незалежно від цієї системи в деяких організаціях функціонує контроль, здійснюваний головним бухгалтером, який підпорядкований керівнику підприємства.

Кожний варіант організації внутрішньогосподарського контролю має свої переваги і недоліки, а також власну область застосування. Спрощена організація може бути використана на невеликих та малих підприємствах; спеціальний підрозділ внутрішнього контролю виправдовує себе на великих підприємствах з багаточисельними філіями та багатоплановою діяльністю; ревізійні комісії передусім необхідні в акціонерних товариствах. Зупинимось докладніше на останньому варіанті.

Акціонерні товариства мають право формувати ревізійні комісії, порядок створення яких регламентується установчими документами товариства.

Таке рішення відповідає світовій тенденції підвищення відповідальності Ради директорів за погіршення фінансової ситуації акціонерних товариств. Наприклад, в Англії Ради директорів фірм, які котируються на біржі, відповідають за об'єктивне відображення фінансової ситуації суспільства і професійні відносини з аудитором. Ради з свого складу обирають 3 члени ревізійної комісії і затверджують їх права та обов'язки. Ревізійна комісія звітується на Раді директорів про ефективність внутрішньогосподарського контролю; обирає аудитора і аналізує результати аудиторської перевірки; виказує своє судження про стан фінансової звітності.

Ревізійні комісії можуть створюватись в різних комерційних структурах: товариствах з обмеженою чи додатковою відповідальністю, акціонерних товариствах, асоціаціях та спілках. Для акціонерних товариств питання створення і повноважень ревізійної комісії визначені законодавчо (рис. 6).



**Рис. 6.** Повноваження внутрішніх ревізійних комісій в акціонерних товариствах

Ревізійна комісія поряд із загальними зборами акціонерів і правлінням постійно діючим органом. Ревізійну комісію обирають загальні збори акціонерів, і вона їм підзвітна. Відповідно до чинного законодавства створення такої комісії

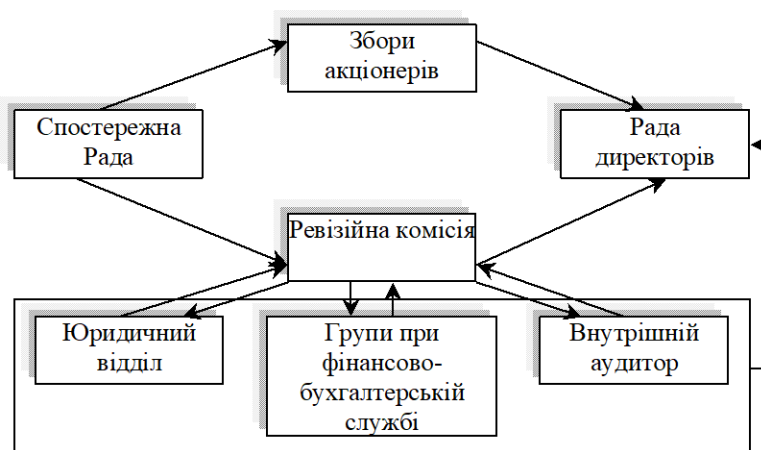
є обов'язковим. Порівняльна характеристика ревізійної комісії та служби внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) представлено в таблиці 5.

Таблиця 5

**Порівняльна характеристика ревізійної комісії та служби внутрішнього контролю  
(внутрішнього аудиту)**

Ознака порівняння	Ревізійна комісія	Служба внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту)
1. Мета створення	Визначається законодавчими актами про акціонерні товариства	Визначається органом управління товариства
2. Суб'єкти	Можуть бути як штатними, так і нештатними працівниками	Є штатними працівниками товариства
3. Підпорядкованість	Підпорядковується вищому органу управління (зборам акціонерів)	Підпорядковується або органу управління товариства, або Аудиторському комітету Ради директорів
4. Оплата праці	Визначається вищим органом управління (зборами акціонерів)	Визначається згідно з штатним розкладом

Однак викликає сумнів компетенція ревізійних комісій з причини відсутності її членів достатніх знань в області бухгалтерського обліку, а також розмежування відповідальності і повноважень між аудиторами та ревізійними комісіями. Вважаємо, що в акціонерних товариствах ревізійні комісії повинні створюватись в обов'язковому порядку, спираючись на контрольні групи при фінансово-бухгалтерській службі, в тісній взаємодії з юридичним відділом і внутрішнім (зовнішнім) аудитором (рис. 7).



**Рис. 7. Модель 4 організації служби внутрішнього контролю на АТ**

Переваги і недоліки різних моделей організації служби внутрішнього контролю на підприємстві представлено в табл. 6.

## Переваги і недоліки моделей організації служби внутрішнього контролю на підприємствах

Модель організації системи внутрішнього контролю на підприємстві	Тип організаційної структури	Переваги	Недоліки	Рекомендована область застосування
Модель 1	лінійна	Висока компетентність фахівців служби внутрішньогосподарського контролю; лінійне підпорядкування Раді директорів, що усуває дублювання задач, поставлених в області контролю; незалежність служби від інших підрозділів	Великі затрати на створення служби внутрішньогосподарського контролю; відсутність належної взаємодії з іншими функціональними підрозділами	Великі та середні підприємства
Модель 2	функціональна	Висока компетенція фахівців служби внутрішньогосподарського контролю, що пояснюється їх вузькою спеціалізацією і концентрацією контролю на двох напрямках	Певна залежність від головного бухгалтера (контрольно-ревізійний напрям) і заступника генерального директора з економічних питань (експертно-аналітичний напрям), що знижує об'єктивність прийнятих рішень і незалежність контролю; складність у визначенні і розмежуванні зазначених напрямів; подвійне підпорядкування кадрів контролю	Великі та середні підприємства
Модель 3	лінійна	Не потребує затрат на створення СВК на підприємстві	3(а) – залежність експертів від головного бухгалтера; 3(б) – перевантаження директора підприємства контрольною інформацією з боку експертів і головного бухгалтера; відсутність взаємодії між експертами і головним бухгалтером; 4(в) – об'єктивність контролю, що впливає з незалежності зовнішнього аудитора; перевантаження директора підприємства інформацією з боку головного бухгалтера і зовнішнього аудитора	Малі підприємства
Модель 4	лінійно-функціональна	Наявність тісної взаємодії між юридичним відділом, фінансово-бухгалтерською службою та внутрішнім аудитором, з одного боку, і ревізійною комісією, з іншого	Недостатня компетенція ревізійної комісії з причини відсутності у її членів достатніх знань в області бухгалтерського обліку; розмежування відповідальності і повноважень між ревізійними комісіями і аудитором	Переважно акціонерні товариства

Як висновок з табл. 6, ефективність системи внутрішнього контролю залежить від його місця в організаційній структурі підприємства. Якщо внутрішній фінансовий контроль покладений на ревізора або ревізійну комісію, працюючих на громадських началах, то, як свідчить практика, керівництво може ігнорувати систему контролю, викривляти дані фінансової звітності.

Інакше полягає справа, коли контроль здійснюється службою (відділом, групою) внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту), яка є самостійним підрозділом апарату управління. Така служба створюється з метою перевірки ефективності роботи організації та контролю за діяльністю всіх її структурних підрозділів. Умовою успішної роботи такої служби є її незалежність від інших підрозділів, що досягається шляхом її прямого підпорядкування керівнику підприємства.

## **2. Внутрішній контроль як складова управління діяльністю підприємства**

Діяльність підприємств України на сучасному етапі нестабільних умов функціонування в усіх сферах суспільного виробництва здійснюється в складних та важкопрогнозованих кризових умовах економічного, політичного та соціального середовищ. За умов поглиблення інтеграційних процесів та впливу кризових явищ забезпечення ефективної господарської діяльності насамперед залежить від того, наскільки підприємство раціонально використовує наявні ресурси, організовує бізнес-процеси для того, щоб з мінімальними витратами отримати найкращі результати.

Необхідність оптимізації управління господарською діяльністю підприємства відповідно до поточного та прогнозованого стану середовища її здійснення доводить об'єктивно існуючу потребу в удосконаленні внутрішньогосподарського контролю, який забезпечує достатній рівень адаптивності управління і виступає координуючою ланкою між всіма функціями управління.

Таким чином, внутрішньогосподарський контроль обслуговує систему управління з метою сприяння дієвому і ефективному виконанню стратегії підприємства. При цьому фактичні дані, необхідні для його здійснення, отримуються за допомогою системи бухгалтерського обліку.

Внутрішньогосподарський контроль, як процес, дозволяє визначити його не як одноразову дію, а як серію безперервних дій, спрямованих на досягнення визначеної стратегії підприємства. Разом з тим, внутрішньогосподарський контроль є однією з функцій управління. Адже, це не тільки процес, спрямований на досягнення цілей та мети підприємства, але й результат дій управлінців вищих рівнів як із планування діяльності

підприємства в цілому та його окремих підрозділів, так і організації та мотивації працівників. Внутрішньогосподарський контроль повинен бути всеосяжним.

Слід зауважити, що наразі відбувається стандартизація та узгодження національного та міжнародного законодавства, що регулює внутрішній контроль у зв'язку з інтеграцією України.

Відповідні процеси супроводжуються розробкою ряду законів, стандартів, завдань та вказівок щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах.

Це в свою чергу дасть можливість якісно та правильно побудувати систему внутрішньогосподарського контролю на підприємстві і, як наслідок, сприятиме раціональному використанню матеріальних та фінансових ресурсів, забезпеченню інформаційної безпеки під час прийняття управлінських рішень у ринкових умовах фінансово-господарської діяльності підприємства.

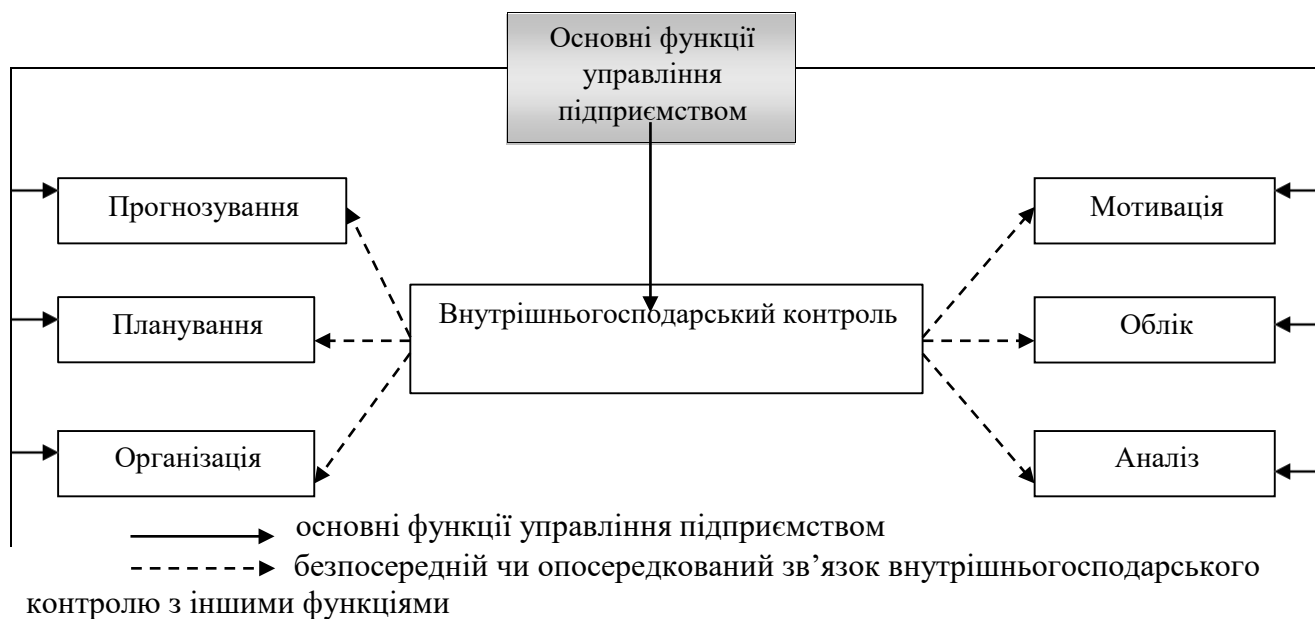
Розглядаючи контроль як складову управління, слід зазначити, що контроль – це елемент системи управління економічними об'єктами та процесами, що передбачає нагляд з метою перевірки відповідності стану об'єкту, який перевіряється, у відповідності до нормативних значень (вимог). Такі вимоги визначаються законами України, положеннями, інструкціями, листами, наказами тощо, а також на макрорівні – програмами, планами, договорами, проектами та інше.

Щодо визначення контролю як однієї з основних функцій управління, то дана позиція є досить слушною, виходячи з того, що контроль є однією із стадій управлінського процесу та функцією управління, а тому забезпечує зворотній зв'язок між об'єктами та суб'єктами управління. Отже, контроль як функція управління – сукупність обов'язків, прав і дій уповноважених осіб щодо перевірки дотримання прийнятих управлінських рішень та/або оцінки здійснених операцій на предмет дотримання інтересів управлінського персоналу.

Оскільки контроль є однією із функцій управління загалом, то внутрішньогосподарський контроль можна вважати однією із важливих функцій управління підприємством зокрема.

Варто зауважити, що саме контроль є основним елементом управління підприємством як планування, створення організаційних структур, так і мотивацію доцільно поєднувати із внутрішньогосподарським контролем. Ні одна з даних функцій не може сама по собі здійснювати сам процес управління, і лише їх поєднання в певній послідовності розкриває суть управління на підприємстві. І саме внутрішньогосподарський контроль виступає основою координаційною функцією управління.

Місце внутрішньогосподарського контролю серед функцій управління підприємством та взаємозв'язок внутрішньогосподарського контролю з ними подано на рис. 8.



**Рис. 8.** Місце внутрішньогосподарського контролю серед функцій управління підприємством та взаємозв'язок з ними

Крім того, що внутрішньогосподарський контроль є самостійною функцією управління, він є одним із засобів організації зворотного зв'язку, завдяки чому отримується необхідна інформація про об'єкт внутрішньогосподарського контролю в процесі здійснення такого рішення. Завдяки цьому суб'єкт управління має можливість впливати на прийняття управлінських рішень на певних етапах його здійснення. Таким чином, внутрішньогосподарський контроль сприяє виявленню відхилень та недоліків в прогнозуванні, плануванні, обліку, аналізі та дає можливість усунути їх чи мінімізувати їх вплив.

Без наявності цієї функції управління неможливе нормальне функціонування чи організація діяльності підприємства, тому вивченню й аналізу функцій управління підприємством, а саме – внутрішньогосподарського контролю, потрібно приділяти достатню увагу.

Адже внутрішньогосподарський контроль підприємств спрямований не лише на виявлення відхилень від встановлених для об'єкту контролю планових / цільових / нормативних параметрів, а й на попередження їх виникнення, тобто виступає засобом як прямого, так і зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління господарською діяльністю.

Прямий зв'язок внутрішньогосподарського контролю в системі управління господарською діяльністю підприємств полягає в спостереженні та перевірці фактичного стану об'єкту контролю для визначення його законності та доцільності (попередній

внутрішньогосподарський контроль), ефективності та якості управління (наступний внутрішньогосподарський контроль).

Зворотний зв'язок внутрішньогосподарського контролю в системі управління полягає у виявленні відхилень фактичних показників, що характеризують об'єкт контролю, від заданих параметрів, визначенні їх причин та потенційних можливостей забезпечення досягнення встановлених для об'єкту контролю планових / цільових / нормативних параметрів.

Отже, внутрішньогосподарський контроль у системі управління господарською діяльністю підприємств як засіб зворотного зв'язку реалізується в напрямку коригування процесів у рамках інших функцій управління: результати попереднього та наступного внутрішньогосподарського контролю використовуються в процесі планування; результати поточного контролю – в процесі прийняття рішень.

Таким чином, внутрішньогосподарський контроль виступає невід'ємною складовою процесу розробки, прийняття, реалізації та коригування управлінських рішень в управлінні господарською діяльністю підприємств, яка присутня на всіх етапах процесу формування та реалізації управлінських рішень від його початку до завершення.

За відсутності системи внутрішньогосподарського контролю, яка б надавала керівництву оперативну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень, неможливе функціонування системи управління.

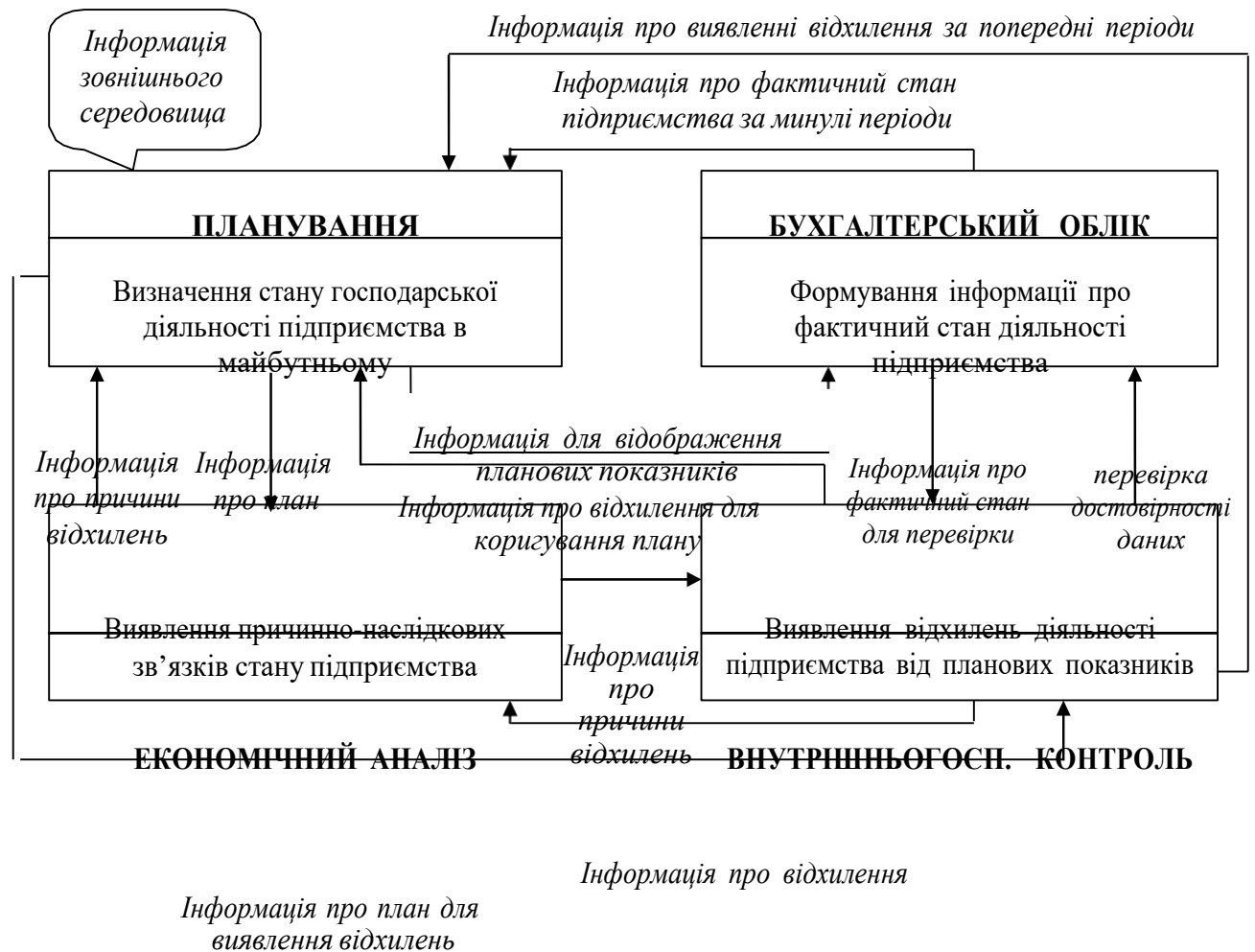
Разом з тим контроль може реалізовуватися як функція управління лише в рамках певної системи. Адже поза системою немає управління, відповідно немає й самого контролю. При такому трактуванні контроль може розглядатись як самостійна система в межах управління та як єдина підсистема цього управління. Контроль, як і будь-яка управлінська система, складається з елементів, зв'язків, що зведені до певного ряду та знаходяться у певній взаємозалежності (субординації).

Отже, внутрішньогосподарський контроль у системі управління варто розглядати як інформаційну підсистему, яка взаємодіє з іншими інформаційними підсистемами, до яких варто віднести бюджетування (планування), бухгалтерський облік та економічний аналіз. Схематично представлено власне бачення взаємодії підсистем внутрішньогосподарського контролю (рис. 9).

Таким чином, система внутрішньогосподарського контролю займає вагоме місце в системі управління діяльністю підприємства, шляхом виконання певних функцій та взаємодії з іншими інформаційними підсистемами. Зокрема, система внутрішньогосподарського контролю взаємодіє з системою бухгалтерського обліку, що полягає в інформаційному забезпеченні внутрішньогосподарського контролю, адже в системі бухгалтерського обліку формується інформація про фактичний стан підприємства.



Система внутрішньогосподарського контролю спрямована на перевірку даних бухгалтерського обліку та виявлення відхилень фактичного стану результатів діяльності підприємства від запланованих параметрів. Проте система бухгалтерського обліку може містити і недостовірні дані. Тоді здійснюється перевірка відхилення фактичного стану від даних бухгалтерського обліку. В свою чергу виявлені системою внутрішньогосподарського контролю відхилення можуть відображатися на рахунках бухгалтерського обліку.



**Рис. 9.** Місце внутрішньогосподарського контролю в інформаційній системі управління підприємством

Взаємозв'язок економічного аналізу та внутрішньогосподарського контролю полягає в обґрунтуванні причин відхилень за допомогою аналітичних процедур, які були виявлені в ході внутрішньогосподарського контролю. Застосування аналітичних процедур дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки та виявити напрями їх усунення в майбутньому. В даній взаємодії важливе значення займає система планування діяльності підприємства. Система планування є постачальником планової інформації, а система бухгалтерського обліку – фактичної інформації про стан діяльності підприємства. У системі внутрішньогосподарського контролю виявляються відхилення, які відображаються в бухгалтерському обліку та впливають на коригування планів або вироблення нових підходів

до їх формування в майбутньому.

Загальна логіка формування системи внутрішньогосподарського контролю в системі управління господарською діяльністю підприємств передбачає, насамперед, формулювання мети, цілей і завдань системи.

Основною метою внутрішньогосподарського контролю є забезпечення своєчасною інформацією керівництво підприємства, виявлення та попередження відхилень, помилок та шахрайства, усунення їх причин, що стане основою для прийняття управлінських рішень.

Оскільки плани, які складає керівництво підприємства не завжди є досконалими, а справи можуть йти не так, як хотілося б, то основною метою внутрішньогосподарського контролю, як складової системи управління, є сприяння створенню такого економічного середовища, щоб було можливим виявлення на ранньому етапі несприятливого розвитку подій для того, щоб управлінці різних рівнів мали можливість скоригувати плани, дати нові вказівки, посилити свій вплив на мотиви трудової поведінки і всім цим подолати будь-яку із проблем.

Цілі внутрішньогосподарського контролю підприємств доцільно поділяти на:

- стратегічні цілі – контроль досягнення стратегічних цілей господарської діяльності підприємства, визначених його стратегією та бізнес-планами;

- операційні цілі – контроль операційної ефективності господарської діяльності підприємства, що полягає в контролі бізнес-процесів, використаних в ході їх здійснення ресурсів та отриманих результатів;

- інформаційні цілі – інформаційне забезпечення менеджерів підприємства інформацією, що відповідає всім вимогам для прийняття своєчасних та адекватних ситуації управлінських рішень щодо господарської діяльності. В межах даних цілей забезпечується достовірність звітності та захист інформації від несанкціонованого доступу до неї та використання в неналежних цілях;

- цілі в сфері дотримання законодавства – контроль дотримання вимог законодавчих та нормативних актів України, внутрішніх документів та стандартів, що регулюють господарську діяльність підприємств в цілому чи окремий бізнес-процес у її межах.

Для ефективного досягнення мети внутрішньогосподарського контролю необхідно вирішити певні завдання.

Досягнення зазначених вище цілей внутрішньогосподарського контролю передбачає реалізацію наступних завдань:

- у сфері стратегічних цілей: відповідність господарської діяльності підприємства стратегії та бізнес-планам;

- у сфері операційних цілей: раціональне та економне використання фінансових, матеріальних, трудових та інформаційних ресурсів, що використовуються для здійснення

господарської діяльності підприємства, при забезпеченні дотримання запланованих результатів без підвищення рівня ризиків понад встановлений рівень;

– у сфері інформаційних цілей: необхідний рівень обліку бізнес-процесів господарської діяльності, використаних ними ресурсів та отриманих результатів, достовірність, своєчасність складання та подання всіх видів звітності за ними;

– у сфері цілей дотримання законодавства: дотримання працівниками підприємства законодавчих та нормативних актів, що регламентують господарську діяльність в цілому або окремий бізнес-процес.

Отже, для того, щоб система внутрішньогосподарського контролю діяла ефективно, вона повинна бути оперативною, своєчасною, постійною, забезпечувати вільний обмін інформацією, що дозволить вчасно реагувати на певні ситуації. При цьому інформація повинна бути точною, надходити вчасно й доводитись до виконавців у такому вигляді, який дозволяє оперативно прийняти необхідні рішення й здійснити відповідні дії щодо вирішення того чи іншого проблемного питання. Приймаючи рішення щодо встановлення або зміни планового завдання, керівник повинен обґрунтувати їх. У системі повинен бути налагоджений тісний зв'язок між тими, хто встановлює планові завдання, й тими, хто повинен їх виконувати. Основні труднощі на шляху збирання й розповсюдження отриманої інформації пов'язані з комунікаційними проблемами.

### 3. Правові засади внутрішньогосподарського контролю

З метою організації внутрішньогосподарського контролю окремих об'єктів необхідним представляється з'ясувати як і на що повинні бути спрямовані контрольні дії під час оцінювання достовірності відображення цих об'єктів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства. У процесі контролю слід керуватись певними **критеріями**, які можуть включати наступні характеристики:

- 1) зміна стану та поведінки підприємства, його структурного підрозділу, господарської діяльності чи його операцій, частин у часі;
- 2) переміщення окремих операцій, частин або елементів господарства (наприклад, сировини, матеріалів, готової продукції) в просторі;
- 3) зміна якісних, кількісних і структурних характеристик підприємства (або його операцій чи частин) у просторі та часі.

Виділені ознаки (критерії) враховуються при виборі методів та прийомів дослідження об'єкта внутрішньогосподарського контролю й спрямовані на збір достатньої інформації для підтвердження обліково-звітних даних підприємства.

Правове регулювання вносить порядок у контрольні відносини, визначає поведінку

контролюючих органів, межі їх повноважень. За допомогою правового регулювання вирішуються такі **завдання**:

- затвердження системи органів державного контролю, їх завдань і повноважень;
- раціональний розподіл функцій контролю між органами і посадовими особами, що забезпечує рівнобічну перевірку діяльності на основі єдиних принципів;
- встановлення стабільного порядку проведення контролю, що забезпечує його об'єктивність, достовірність, організаційність, узгодженість дій та ефективність;
- створення системи організаційно-правових гарантій правильного і своєчасного здійснення контролю, виконання приписів контролюючих органів, дотримання прав підконтрольних органів і осіб.

Правовою основою, що регулює права та обов'язки суб'єктів контролю під час здійснення їхніх функцій у сфері внутрішньогосподарського контролю, є сукупність наступних законодавчих актів та нормативно-правових документів:

- Конституція України;

Цей правовий документ визначає фундаментальні засади формування конкретних правових норм, що визначають сферу, обсяги, межі державного фінансового контролю, організаційну структуру, повноваження, обов'язки контролюючих органів, форми і методи проведення внутрішньогосподарського контролю.

- **законодавчі акти:**

- ✓ Господарський кодекс України;
- ✓ Кодекс України про адміністративні правопорушення;
- ✓ Кодекс законів про працю України;
- ✓ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- ✓ Закон України «Про господарські товариства»;
- ✓ Закон України «Про акціонерні товариства»;
- ✓ Закон України «Про кооперацію»;
- ✓ Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію»;

- **підзаконні нормативні акти:**

- ✓ Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 р. № 817/98;
- ✓ Постанова Кабінету міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.1996 р. № 116;
- ✓ Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження

зразкових Статуту та внутрішніх положень відкритого акціонерного товариства» від 08.04.2004 р. № 123;

- ✓ МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;
- ✓ МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту»;
- ✓ Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені рішенням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005 р. № 4660;
- ✓ Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 24.05.2005 р. № 158-р.

#### **4. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю**

Досягнення мети внутрішньогосподарського контролю залежить від раціонального формування суб'єктів контролю — груп осіб, які мають відповідні права та можливості здійснення контрольних процедур над об'єктами контролю.

При визначенні суб'єктів внутрішньогосподарського контролю слід враховувати, що:

- суб'єкт контролю повинен мати право на проведення контрольних заходів;
- суб'єкт контролю повинен володіти відповідними кваліфікаційними характеристиками, що дозволяють компетентно здійснити контроль;
- обов'язки суб'єкта з проведення контрольних заходів повинні бути закріплені документально, що встановлює відповідальність за результатами контролю;
- якщо суб'єкт контролю виконує поряд з контрольними інші функції, то в якості підконтрольних об'єктів йому повинні бути доручені об'єкти, що перебувають у сфері діяльності даного суб'єкта.

Відповідно, за повнотою охоплення контрольних функцій суб'єктами внутрішньогосподарського контролю їх класифікацію можна представити наступним чином:

1. суб'єкти контролю у функціональні обов'язки яких входить лише здійснення контрольної діяльності: Ревізійна комісія (контролер- ревізор);
2. суб'єкти контролю в обов'язки яких входить виконання як функціональних обов'язків так і інших функцій: головний бухгалтер, бухгалтерська служба, головний економіст, планово-економічна служба, фінансовий директор, фінансово-економічна служба;
3. суб'єкти контролю до обов'язків яких безпосередньо не відносяться контрольні функції, але які в силу господарської необхідності виконують їх: представники структурних

підрозділів (бригад, дільниць, цехів), що безпосередньо зацікавлені в перевірці вихідних умов праці, спеціалісти-технологи та організатори виробництва й очолювані ними служби, матеріально-відповідальні особи, представники диспетчерської служби;

4. суб'єкти контролю, що виконують контрольні функції з метою реалізації тих функцій управління, що закріплені за ними: Спостережна Рада, Правління (виконавчий орган), керівник (виконавчий директор), адміністративно-управлінський персонал підприємства.

В процесі діяльності підприємства суб'єкти контролю виступають як носії та учасники господарських прав і обов'язків, що здійснюють господарську діяльність на основі вимог чинного законодавства держави, на території якої знаходиться кожне конкретне підприємство, установа, організація. Сучасна економічна думка налічує декілька видів групувань суб'єктів внутрішньогосподарського контролю. Зокрема, за відповідними рівнями управління виділяє наступні основні суб'єкти внутрішньогосподарського контролю: вище керівництво підприємства; керівники середнього рівня; керівники центрів відповідальності; окремі робітники; громадські організації.

До суб'єктів внутрішньогосподарського контролю слід віднести наступний перелік посадових осіб підприємства: керівника (директора) підприємства, головного бухгалтера та бухгалтерську службу, головного економіста та планово-економічну службу, керівників структурних підрозділів, спеціалістів-технологів і організаторів виробництва та очолювані ними служби, матеріально-відповідальних осіб, ревізійні комісії, групи та пости народного контролю. Однак, слід зауважити, що відповідно до чинного законодавства України (ст. 89, 101 Господарського Кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-ІУ) на підприємствах колективної форми власності (кооператив, товариство) в якості особливої групи суб'єктів контролю виділено органи управління, зокрема: Спостережна Рада, Правління та Ревізійна комісія.

### **Спостережна рада як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю**

Законодавством передбачено обов'язковість створення Спостережної Ради в товаристві (виробничому кооперативі), що налічує понад 50 акціонерів (учасників).

Спостережна Рада — колегіальний орган, група осіб, що посідають посади в раді підприємства, раді організації, або в консультативній раді клієнта. Члени ради часто координують діяльність підприємства, здійснюють керівництво менеджером і визначають місію програми. Проте, їх відповідальність і міра участі відрізняються залежно від виду підприємства. Права та обов'язки спостережної ради прописані в статуті підприємства.

Спостережна Рада покликана представляти інтереси акціонерів (учасників) у період між

Загальними зборами та забезпечувати їх постійний захист.

Організаційним регламентом, що регулює права, обов'язки, повноваження, порядок обрання, умови праці та відповідальність членів Спостережної Ради є Положення про Спостережну Раду. Даний регламент є внутрішнім документом, що розробляється силами персоналу підприємства й затверджується Загальними зборами.

У своїй діяльності Спостережна Рада керується чинним законодавством України, Статутом товариства, (кооперативу), Положенням та іншими внутрішніми документами підприємства й рішеннями прийнятими Загальними зборами акціонерів (учасників).

До складу Спостережної Ради товариства (кооперативу) може бути обраний лише акціонер (учасник) даного товариства (кооперативу). Особа, обрана членом Спостережної Ради повинна володіти професійною підготовкою та мати необхідні особисті якості. Члени Спостережної Ради не можуть бути членами виконавчого органу (Правління) та Ревізійної комісії, й мають право переобиратись необмежену кількість разів. За рішенням Загальних зборів повноваження будь-кого з членів Спостережної Ради можуть бути припинені достроково.

Організаційною формою роботи Спостережної Ради є проведення засідань, які проводяться за необхідністю, але не менше одного разу на квартал.

Позачергові засідання Спостережної Ради скликаються головою я Спостережної Ради (а під час його відсутності — заступником голови) з власної ініціативи, а також на письмову вимогу будь-яких двох членів Спостережної Ради або голови виконавчого органу.

Вимога щодо скликання позачергового засідання Спостережної Ради повинна містити зазначення питань, що потребують обговорення Спостережної Ради.

У межах своєї компетенції Спостережна Рада має право:

- ✓ вимагати скликання позачергових зборів акціонерів (учасників), у випадках коли цього потребують інтереси акціонерів (учасників) та товариства (кооперативу) загалом;
- ✓ виносити на розгляд Загальних зборів тих чи інших питань;
- ✓ розглядати висновки, матеріали перевірок та службових розслідувань, що проводяться Ревізійною комісією;
- ✓ представляти Загальним зборам пропозиції щодо питань діяльності товариства (кооперативу);
- ✓ узгоджувати порядок денний Загальних зборів та здійснювати попередній розгляд питань, що внесені до порядку денного зборів;
- ✓ заслуховувати поточні звіти Правління про діяльність товариства (кооперативу);
- ✓ аналізувати дії правління щодо управління, реалізації інвестиційної, технічної та



цінової політики;

- ✓ ініціювати проведення позачергових ревізій та аудиторських перевірок фінансово-господарської діяльності товариства (кооперативу);
- ✓ попередньо погоджувати проекти крупних договорів;
- ✓ рекомендувати Загальним зборам розмір та спосіб зміни статутного фонду, а також рекомендувати розмір дивідендів;
- ✓ подавати Загальним зборам рекомендації щодо доцільності створення або припинення діяльності дочірніх підприємств, філій та представництв тощо.

Вищезазначені питання є виключно компетенцією Спостережної Ради і не можуть бути делеговані іншим виконавчим органам товариства (кооперативу).

Під час виконання своїх повноважень Спостережна Рада може залучати експертів, для аналізу окремих питань, що стосуються діяльності підприємства.

За рішенням Загальних зборів на Спостережну Раду може покладатися виконання окремих функцій, які відносяться до компетенції Загальних зборів.

### **Правління як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю**

Законодавство України передбачає, що виконавчим органом товариства, кооперативу, який здійснює керівництво його поточною діяльністю, є Правління, або інший орган передбачений Статутом.

Правління є органом підпорядкованим Спостережній Раді та підзвітним Загальним зборам акціонерів (учасників) і несе відповідальність за виконання рішень Загальних зборів акціонерів (учасників) та Спостережної Ради.

Правління вирішує всі питання поточної діяльності підприємства, за винятком тих, що належать до компетенції Загальних зборів та Спостережної Ради.

В організації Загальних зборів Правлінню належить ключова адміністративна роль. У випадках, передбачених Статутом, Правління організовує засідання Спостережної Ради.

При цьому Правління формулює питання, в результаті яких виникла необхідність скликання засідання Спостережної Ради й делегує свого представника на засідання Спостережної Ради, а також може готувати проекти рішень Спостережної Ради.

До компетенції Правління належить безпосереднє вирішення з питань поточної діяльності товариства (кооперативу), а саме:

- ✓ затвердження поточних планів діяльності підприємства та заходів, необхідних для їх виконання;

- ✓ розробка бізнес-планів та інших програм господарської діяльності;
- ✓ розпорядження майном товариства (кооперативу);
- ✓ затвердження щорічних кошторисів, штатного розкладу та посадових окладів працівників підприємства (крім членів Правління);
- ✓ організація ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності підприємства, надання річного звіту та балансу на затвердження Загальним зборам;
- ✓ прийняття рішень щодо отримання довгострокових позик;
- ✓ визначення розміру, джерел формування та порядку використання фондів підприємства;
- ✓ прийом та звільнення працівників у відповідності до законодавства, ведення обліку кадрів;
- ✓ встановлення системи заохочень і накладання стягнень на працівників підприємства;
- ✓ організація скликання та проведення річних Загальних зборів та затвердження порядку денного зборів (за погодженням із Спостережною радою);
- ✓ здійснення інших дій, що впливають із Статуту, Положення про Правління, рішень Загальних зборів акціонерів (учасників) та Спостережної ради.

У своїй діяльності Правління на основі документів і рішень Загальних зборів і Спостережної Ради зобов'язане представляти інтереси товариства (кооперативу) та його акціонерів (учасників).

Кошти на витрати правління виділяються за кошторисом, який щорічно затверджується Загальними зборами.

Однією з організаційних форм діяльності Правління є проведення чергових та позачергових засідань.

Чергові засідання скликаються головою Правління не менше одного разу на місяць.

Усі члени Правління зобов'язані сумлінно виконувати свої обов'язки, керуючись при цьому перш за все інтересами товариства (кооперативу), а не інтересами особистого характеру чи інтересами третіх сторін.

### **Ревізійна комісія підприємства як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю**

Функція внутрішньогосподарського контролю пов'язується з діяльністю органу, уповноваженого перевіряти відповідність дійсному стану речей відомостей про результати господарської діяльності акціонерних товариств, що надаються загальним зборам.

Згідно з чинним законодавством, виконання цієї функції покладається на ревізійну комісію.

Ревізійна комісія є постійно діючим органом в структурі підприємства, метою діяльності якого є здійснення контролю за господарською діяльністю шляхом проведення перевірки та надання її результатів, які свідчать про реальне фінансове становище такого підприємства.

Створення контрольно-ревізійної комісії визначається законодавчими актами і наділяється значними повноваженнями.

Завдання, що вирішуються ревізійною комісією, визначаються законодавством, вищим органом управління (загальними зборами) за рішенням ради директорів або наглядової ради, а також самостійно ревізором або ревізійною комісією на засіданнях.

Основні функції ревізійної комісії наведено на рис. 10.

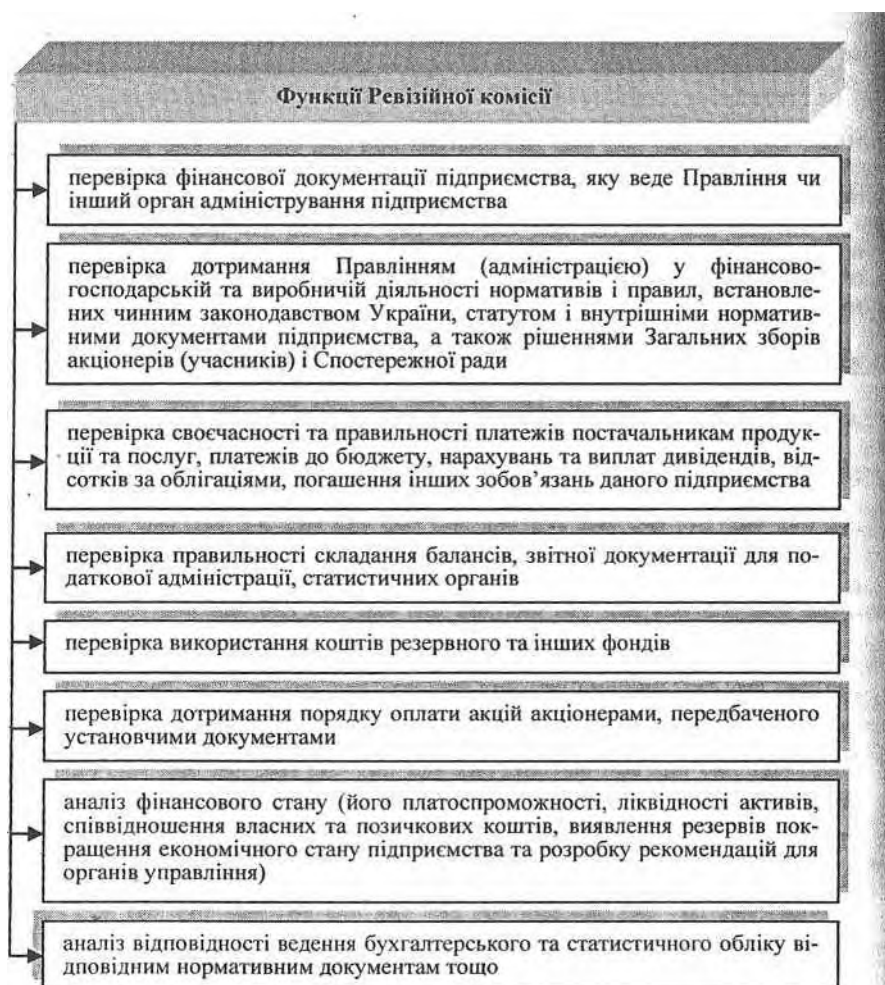


Рис. 10. Функції Ревізійної комісії

Ревізійна комісія згідно з принципами корпоративного управління повинна здійснювати оперативний контроль за господарською діяльністю товариства шляхом проведенню планових та позапланових перевірок.

Планові перевірки мають проводитися ревізійною комісією за підсумками фінансово-господарської діяльності товариства за рік з метою подання загальним зборам акціонерів

висновків за річними звітами та балансами.

Позапланові перевірки повинні проводитися ревізійною комісією за власною ініціативою, рішенням загальних зборів акціонерів, рішенням наглядової ради та на вимогу акціонерів, які володіють у сукупності понад 10 відсотками голосів.

Результат роботи ревізійної комісії — складання висновків про достовірність показників обліку та фінансової звітності підприємства, які підписуються членами Ревізійної комісії, що брали участь у перевірці.

Відповідно до чинного законодавства, без висновків Ревізійної комісії Загальні збори акціонерів, (учасників) не мають права затверджувати баланс товариства, (кооперативу).

Тільки ревізійна комісія має право надавати на річні звітні збори висновок, про результати перевірки фінансово-господарської діяльності організації, в якому має бути: підтвердження вірогідності інформації у звітах та інших фінансових документах; інформація про факти порушень правових актів й порядку ведення бухгалтерського обліку.

### **Керівник підприємств, як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю**

Ефективність протікання управлінського процесу, готовність до ефективної діяльності колективу підприємства, відносини між співробітниками залежать від багатьох чинників: безпосередніх умов праці, професійних якостей кадрових працівників, рівня управлінського складу та ін.

Координатором внутрішньогосподарського контролю, який забезпечує його злагодженість, послідовність і регулярність, є керівник підприємства.

Місце, що займає керівник в ієрархії управлінських структур, а також можливості впливу на підпорядковані підрозділи підприємства та особисто на працівників розкриваються в процесі управління, тому роль керівника організації виявляється в його здатності реалізувати цілі вищих управлінських структур шляхом здійснення покладених на нього функцій.

Не дивлячись на багатоманітні визначення посад керівників та на відсутність у чинному трудовому законодавстві України легального визначення поняття «керівника», проект Трудового кодексу України також не дає загального визначення поняття «керівник».

Директор, затверджуючи посадові інструкції відповідних працівників, встановлює кожній особі, ланці апарату управління коло контрольованих питань.

Для керівництва господарською діяльністю підприємства його власник (власники) або уповноважений ним (ними) орган призначає керівника підприємства.

Трудову функцію керівника підприємства, як і будь-якого працівника, праця якого тісно пов'язана з особистими якостями, необхідно доповнити основними напрямками його діяльності, а також переліком його прав та обов'язків.

Внутрішньогосподарське контролювання, яке здійснює керівник безпосередньо або через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства або інших установчих документів передбачає здійснення відповідних контрольних заходів щодо:

- ✓ формування організаційної структури підприємства;
- ✓ визначення підпорядкованості структурних підрозділів;
- ✓ складання внутрішніх документів (регламентів роботи) — положень про підрозділи, посадових інструкцій працівників;
- ✓ розподіл повноважень і відповідальності між підрозділами;
- ✓ призначення на посади керівників підрозділів та надання їм повноважень;
- ✓ визначення кола матеріально — відповідальних осіб; встановлення порядку проходження і затвердження документів;
- ✓ ведення обліку та складання звітності;
- ✓ визначення порядку контролювання за діяльністю підприємства;
- ✓ визначення суб'єктів контролювання та надання їм повноважень, тощо.

Він зобов'язаний слідкувати за виконанням суб'єктами контролю контрольних функцій, вживати необхідних заходів відносно неправдивих працівників і обґрунтовано вирішувати інші питання, пов'язані із здійсненням внутрішньогосподарського контролю.

### **Фінансовий директор внутрішньогосподарського контролю та його контрольні функції**

В рамках системи її управління міжнародними стандартами передбачається необхідність побудови та чіткого визначення ієрархії відповідальності і повноважень в питаннях безпеки, у тому числі прямої відповідальності за фінансову безпеку з боку вищого керівництва (керівника підприємства і фінансового директора).

Разом з тим, з організаційної точки зору до цієї системи залучені практично всі співробітники підприємства, що представляють різні підрозділи та рівні управління.

Повноваження щодо здійснення систематичного аналізу бухгалтерської, статистичної й оперативної звітності з питань пов'язаних з виконанням фінансового, касового та кредитного планів, дотриманням фінансової та платіжної дисципліни покладаються на фінансовий відділ (службу) підприємства.

Дана служба займається також прогнозуванням результатів господарської діяльності,

питаннями покращення використання основних і оборотних засобів, виявлення й мобілізації внутрішньогосподарських резервів й додаткових джерел фінансування.

Фінансовий відділ здійснює контроль за:

- ✓ виконанням показників фінансового, касового та кредитного планів, а також планів з прибутку та рентабельності;
- ✓ станом відвантаження та реалізації продукції та надання послуг;
- ✓ використанням за цільовим призначенням власних, залучених оборотних засобів в цілому по підприємству та його окремими структурними одиницями;
- ✓ недопущенням відволікання відділами, службами, підрозділами й цехами оборотних засобів основної діяльності на капітальне будівництво і капітальний ремонт;
- ✓ своєчасним розглядом відповідними відділами, службами, підрозділами й цехами встановлених термінів для перевірки платіжних вимог постачальників, підрядчиків та інших організацій і своєчасним належним їх оформленням у відповідних випадках, повних або часткових відмов від оплати платіжних вимог;
- ✓ дотриманням цільового використання централізованих джерел фінансування.

З усіх питань, що пов'язані із здійсненням перерахованих функцій, фінансовий відділ вносить свої пропозиції керівництву підприємства.

Фінансовий директор зобов'язаний забезпечувати контроль за:

- ✓ законністю, своєчасністю і правильністю оформлення документів, складанням економічно обґрунтованих звітних калькуляцій собівартості продукції, роботи (послуг) розрахунках по заробітній платі працівників підприємства, правильним нарахуванням і перерахуванням платежів в держбюджет, внесків на державне соціальне страхування, переведенням коштів на фінансування капітальних вкладів;
- ✓ погашенням у встановлені терміни заборгованості банкам по кредитах.

Фінансовий директор несе відповідальність за:

- ✓ якість і своєчасність виконання покладених на нього цією посадовою інструкцією обов'язків;
- ✓ нерозголошення відомостей, що становлять комерційну таємницю підприємства;
- ✓ роботу підпорядкованих підрозділів;
- ✓ дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку;
- ✓ дотримання інструкцій і вимог з охорони праці, протипожежної безпеки і виробничої санітарії.

## **Головний бухгалтер підприємства та його контрольні функції**

Згідно вимог закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 — XIV від 16.07.1999 р. відповідальність за організацію та здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві покладається на головного бухгалтера.

Головний бухгалтер має право другого підпису документів, повинен забезпечувати систематичний контроль за раціональним використанням наявного ресурсного потенціалу, а також збереження власності.

Призначення, переміщення та звільнення матеріально-відповідальних осіб на підприємстві проводиться за узгодженням з головним бухгалтером. Договори та угоди на одержання чи відпуск матеріальних цінностей, виконання робіт, послуг та накази, розпорядження про встановлення посадових окладів, надбавок до заробітної плати та преміювання попередньо розглядаються та візуються ГОЛОВНИМ бухгалтером.

Разом із керівниками інших підрозділів та служб, головний бухгалтер зобов'язаний ретельно контролювати:

- ✓ дотримання встановлених правил оформлення, приймання та ви-ї пуску товарно-матеріальних цінностей;
- ✓ правильно встановлених цін, тарифів, скидок, надбавок, окладів,
- ✓ доплат, дотримання штатної фінансової та касової (розрахунково- платіжної) дисципліни;
- ✓ дотримання інструкцій, вказівок щодо порядку проведення інвентаризації та відображення результатів таких інвентаризацій в обліку;
- ✓ відшкодування в установлені строки дебіторської та погашення | кредиторської заборгованості та інше.

Значний обсяг робіт з внутрішньогосподарського контролю покладений на працівників служби обліку. Функції контролю вони здійснюють за основними напрямками діяльності, безпосередньо на стадії оформлення та прийняття первинних документів та їх відображення в облікових регістрах.

У практиці роботи вітчизняних підприємств, відповідно до Положень про відділи та служби, що виконують економічні функції, та Посадових інструкцій до контрольних функцій бухгалтерії належать:

- ✓ здійснення контролю за своєчасним проведення інвентаризацій грошових засобів, запасів і розрахунків, а також ревізій у підзвітних господарствах із самостійним

балансом;

- ✓ вжиття заходів до попередження недостач, розтрат та інших порушень і зловживань;
- ✓ забезпечення перевірки організації бухгалтерського обліку та звітності у виробничих (структурних) одиницях підприємства, а також на виробництвах і в господарствах, виділених на самостійний баланс;
- ✓ своєчасний інструктаж працівників з питань бухгалтерського обліку, контролю, звітності й економічного аналізу;
- ✓ забезпечення складання достовірної звітності на підставі первинних документів і бухгалтерських записів, надання її у відповідні органи;
- ✓ забезпечення здійснення економічного аналізу господарсько- фінансової діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку та звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, попередження втрат і непродуктивних витрат;
- ✓ забезпечення своєчасного проведення спільно з підрозділами та службами у виробничих (структурних) підрозділах підприємств перевірок і ревізій та підготовка пропозицій з покращення їх робіт;
- ✓ контроль за дотриманням встановлених правил проведення інвентаризацій грошових засобів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, розрахунків і платіжних зобов'язань;
- ✓ контроль за відшкодуванням в належні терміни дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, дотриманням платіжної дисципліни;
- ✓ контроль законності списання з бухгалтерських балансів недостач, дебіторської заборгованості та інших втрат;
- ✓ здійснення обліку фінансових, розрахункових і кредитних операцій і контроль за законністю, своєчасністю та правильністю оформлення цих операцій;
- ✓ участь у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, ліквідації втрат і непродуктивних витрат;
- ✓ здійснення заходів з підвищення механізації та автоматизації обліково-обчислювальних робіт;
- ✓ забезпечення неухильного дотримання касової та розрахункової дисципліни, витрачання отриманих в банках коштів за призначенням;
- ✓ постійний контроль за своєчасним оформленням приймання та видачі грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, правильним витрачанням фонду оплати праці, обчисленням і видачею всіх видів премій, дотриманням встановлених штатів, посадових окладів.



## **Економічна служба підприємства та її контрольні функції!**

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю є також головний економіст і працівники планово-економічної служби, що здійснюють систематичне спостереження за виконанням підприємством і всіма його підрозділами поточних і перспективних планів, замовлень, правильністю застосованих норм виробітку та відрядних розцінок, договірних цін і тарифів, виявляють недоліки у виробничій і фінансово-господарській діяльності, відшуковують резерви підвищення продуктивності праці та зниження собівартості продукції.

Організацією роботи по діяльності підприємства в галузі, дотримання режиму економії, досягнення найвищих результатів при найменших затратах матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, розробці виконанню заходів по удосконаленню організації і нормуванню праці, управління виробництвом і використанню трудових ресурсів, здійснення обліку і складання звітності займається економічна служба.

Економічну службу на підприємстві очолює головний економіст (заступник директора з питань економіки). Він відповідає за організацію планової роботи на підприємстві. Підпорядковані йому відділи здійснюють контроль за виконанням планових завдань, проводять аналіз діяльності підприємства. У його компетенції є також питання фінансів, організації праці та заробітної плати.

## **Постійно діюча інвентаризаційна комісія підприємства та її функції**

Статтею 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-ІХУ для підтвердження та достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачено проведення підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями незалежно від форм власності інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань.

Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів та зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджується їх наявність, стан і оцінка. Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для проведення її у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Інвентаризація — це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану,

оцінка активів та зобов'язань (майно, вкладення підприємства в статутні фонди інших підприємств, розрахунки з дебіторами та кредиторами) підприємства.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах, розпорядчим документом їх керівника (наказом) створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії.

До складу такої інвентаризаційної комісії доцільно включати фахівців, добре обізнаних у складській справі, інженерно-технологічних працівників, здатних дати оцінку технічному стану засобів; спеціалістів з маркетингу, які можуть встановити ринкову вартість активів, економістів і бухгалтерів, керівників структурного підрозділу, головного бухгалтера.

Інвентаризація проводиться у присутності всіх членів комісії та матеріально-відповідальних осіб. Проводити інвентаризацію в неповному складі інвентаризаційної комісії забороняється. Відсутність хоча б одного члена інвентаризаційної комісії або матеріально-відповідальної особи під час проведення інвентаризації є підставою для визнання її результатів недійсними.

При проведенні інвентаризації комісія зобов'язана визначити наявність і стан об'єктів шляхом підрахунку, вимірювання, зважування, огляду тощо.

Завданнями постійно діючої інвентаризаційної комісії в процесі внутрішньогосподарського контролю є:

- ✓ виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, залишків незавершеного виробництва в натурі, грошових коштів, цінних паперів, фінансових вкладень, дебіторської заборгованості та зобов'язань підприємства;
- ✓ встановлення лишків та нестач цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- ✓ виявлення товарно-матеріальних-цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;
- ✓ перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації необоротних активів;
- ✓ перевірка реальності вартості зарахованих на баланс необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахункових, валютних та інших рахунках в установах банках, грошей у дорозі, дебіторської й кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів майбутніх витрат і платежів.

Необхідно, щоб до складу такої комісії входили керівники структурних підрозділів

інтереси яких не чіпаються в процесі проведення інвентаризації. Отже, склад постійно діючої інвентаризаційної комісії повинен бути таким:

- ✓ заступник керівника підприємства;
- ✓ заступник головного бухгалтера;
- ✓ головний економіст;
- ✓ головний інженер;
- ✓ начальник матеріально-технічного постачання;
- ✓ начальник планово-фінансового відділу;

Під час врегулювання результатів інвентаризації (розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та інвентаризаційних описів) складаються зрівняльні відомості, в яких відображають коригування у вигляді; виправлень, що вносяться до реєстрів бухгалтерського обліку.

На підставі отриманих документів, пояснень матеріально-відповідальної особи комісія встановлює характер виявлених лишків або недостач (втрат) і приймає остаточне рішення, фіксує його в Протоколі про їх покриття або регулювання за рахунок пересортування, списання в межах норм природного убутку та відшкодування збитків матеріально-відповідальними чи винними особами.

Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути у 5-ти денний термін розглянутий і затверджений керівником підприємства. При підтвердженні факту зловживань чи крадіжки керівник протягом 5 днів подає матеріали про недостачі органам попереднього слідства, а на суму недостач і втрат подається цивільний позов.

Завдання здійснення постійного та пильного внутрішнього контролю за різноманітними параметрами внутрішньогосподарської діяльності 4 не може повною мірою забезпечити незалежний (зовнішній) аудит, який є лише дискретним (періодичним) контролем.

***Служба внутрішнього аудиту,  
як суб'єкт внутрішньогосподарського контролю***

Теж саме стосується стратегій діяльності підприємства, які потребують тривалої розробки, постійного коригування та своєчасної зміни, Підвищення ефективності функціонування внутрішньогосподарського - контролю досягається роботою усіх його ланок, в тому числі й спеціалі- 3 званого підрозділу внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит є однією зі складових внутрішньогосподарського контролю та являється дієвим інструментом, який дає змогу виявляти можливості для підвищення ефективності бізнесу.

За міжнародними стандартами аудиту внутрішній аудит — діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ.

Внутрішній аудит — це складова частина загального аудиту, організованого на економічному суб'єкті на користь його власників і регламентованого його внутрішніми документами щодо дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання і подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування всієї системи внутрішньогосподарського контролю.

Служба внутрішнього аудиту виконує роль діагностичного засобу в процесі управління господарською діяльністю підприємства.

Метою внутрішнього аудиту є експертна оцінка реалізації внутрішньогосподарського контролю, а також розробка стратегій фінансового та виробничого розвитку підприємства, що здійснюється всіма його структурними підрозділами. Тобто внутрішньому аудиту притаманно виконання не лише контрольних функцій, а й функцій економічного діагностування, планування, здійснення управлінського консультування тощо.

Наведемо основні завдання служби внутрішнього аудиту у сфері господарської діяльності підприємства (Рис. 11).



**Рис. 11.** Основні завдання служби внутрішнього аудиту

Наведені завдання є актуальними не тільки для служб внутрішнього аудиту великих підприємств, а й для структур середнього та малого бізнесу.

Створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві дає змогу:

- ✓ забезпечити ефективне функціонування, стабільність і відповідний визначеним

- цілям ринкової конкуренції;
- ✓ зберігати і продуктивно використовувати ресурси та потенціал підприємства;
  - ✓ своєчасно виявляти та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством;
  - ✓ сформувати адекватну сучасним умовам господарювання, які постійно змінюються, систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дасть змогу миттєво реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища та своєчасно адаптувати функціонування підприємства до цих змін.
  - ✓ уникнути суперечок між партнерами, особливо в ситуаціях з угодами про розподіл прибутку, можливо, якщо бухгалтерські рахунки будуть піддані об'єктивному аналізу зі сторони аудитора;
  - ✓ усунути конфлікти між власниками, кредиторами та іншими групами людей, які представляють звітність, де може бути зроблено умисні помилки, можливо, якщо перед цим буде проведено незалежний аналіз аудитором чи аудиторською фірмою;
  - ✓ у разі появи нового партнера вся процедура підписання договорів, контрактів значно полегшиться, якщо бухгалтерські рахунки, доступні їй для вивчення, будуть попередньо проаналізовані незалежним аудитором.

### **Інші суб'єкти внутрішньогосподарського контролю**

В контролі беруть участь спеціалісти-технологи та організатори виробництва, а також очолювані ними служби, що здійснюють технологічне, технічне, організаційно-економічне керівництво відповідною галуззю виробництва.

Важливу роль відіграють і керівники структурних підрозділів, які систематично стежать за виконанням господарських завдань з виробництва продукції, робіт, послуг, якістю виробленої продукції, матеріальними та грошовими ресурсами та їх використанням за призначенням, дотриманням трудової дисципліни та збереженням власності.

Вказані суб'єкти систематично контролюють своєчасність та якість виконання основних технологічних операцій, дотримання правил з охорони праці, техніки безпеки, санітарної гігієни й протипожежного захисту, внутрішнього трудового розпорядку, дотримання вимог чинного законодавства тощо.

Особливими суб'єктами внутрішньогосподарського контролю й, перш за все, самоконтролю є трудові колективи підприємств.

До їх повноважень відносяться питання контролю за збереженням і раціональним використанням матеріальних, власних трудових і фінансових ресурсів, достовірністю

відомостей щодо кількості та якості ресурсів і продукції, правильністю взаєморозрахунків з іншими підрозділами, повнотою й своєчасністю виконання адміністрацією та іншими підрозділами договірних зобов'язань. їм також надаються права контролю за ходом виробничих процесів у власних підрозділах.

Конкретні контрольні повноваження посадових і матеріально- відповідальних осіб визначаються розробленими на кожному підприємстві посадовими інструкціями.



---

## **ТЕМА 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ КОМП'ЮТЕРНОЇ ОБРОБКИ ДАНИХ**

---

1. Поняття контрольних технологій в середовищі інформаційних технологій
2. Вплив комп'ютерних інформаційних систем на організацію фінансового контролю
3. Ідентифікація ризиків та особливості оцінки системи внутрішнього контролю в умовах комп'ютерної обробки даних

### **1. Поняття контрольних технологій в середовищі інформаційних технологій**

Окремим теоретичним питанням є здійснення фінансового контролю із застосуванням комп'ютерних інформаційних технологій як контрольної функції управління суб'єктом управління, який є частиною кібернетичної системи в процесі господарської діяльності.

Контроль як функція управління є абсолютно необхідною ланкою кібернетичної системи, і може здійснюватись як без участі автоматизованих систем, так і бути автоматизованим або автоматичним.

Як вже зазначалося, без фінансового контролю в принципі неможливе поточне функціонування господарської системи як керованої з боку суб'єкта управління, адже підприємства постійно стикаються з ризиком втрати своїх активів і викривлення облікових записів тощо (зовнішні збурення щодо господарської системи). Підприємство як кібернетична система мусить діяти в умовах різноманітних зовнішніх впливів для того, щоб досягти бажаних цілей, чи є цими завданнями одержання прибутку, чи подовження існування як життєздатне підприємство.

Управлінці повинні виявляти небажані події та тенденції в діяльності підприємства, зокрема навмисні шахрайські дії усередині або за межами підприємства, випадкові і навмисні помилки в бухгалтерському обліку, невиконання маркетингових, фінансових, виробничих планів тощо. Управлінці у випадку виявлення таких чинників зобов'язані мінімізувати шанси виникнення таких подій, і обмежувати їх вплив за допомогою встановлення системи засобів контролю. Іншими словами, шляхом встановлення відповідних контрольних процедур.

На певному етапі розвитку практики контрольної діяльності за кордоном термін «*controls*» переріс своє початкове значення «контрольні процедури» і наразі охоплює всю сукупність контрольних засобів і заходів щодо функціонуванні бізнесу (і процедури, і регламенти, і політику компанії, і фрагменти комп'ютерних програм, і фізичне обладнання – сейфи, замки тощо). Таким



чином, найбільш адекватним його перекладом може бути достатньо універсальне «процедури і засоби контролю», яке, втім, також не відображає сучасного стану речей із застосуванням інформаційних технологій (чим і пояснюються термінологічні проблеми та розбіжності в працях як українських, так і зарубіжних вчених).

Натомість, базовим поняттям сучасної теорії та організації фінансового контролю повинне стати поняття «контрольної технології». У широкому значенні під контрольною технологією слід розуміти всю сукупність методів та засобів, необхідних для здійснення контролю об'єкта управління суб'єктом управління. Загальна контрольна технологія складається з окремих контрольних технологій.

У вузькому значенні контрольна технологія (окрема) – це завершена система чітко описаних дій (процедура) та засобів (норм, описів, технічного приладдя, програмного забезпечення) для їх здійснення, призначенням (метою) яких є надання визначеної інформації для здійснення контролю або/та безпосереднє здійснення певного контролюючого впливу.

Характеристики контрольних технологій можуть бути описаними так:

1) контрольна технологія повинна мати ознаки формалізованої системи дій та засобів, які виконують визначені контрольні завдання (фактично є алгоритмом<sup>1</sup>);

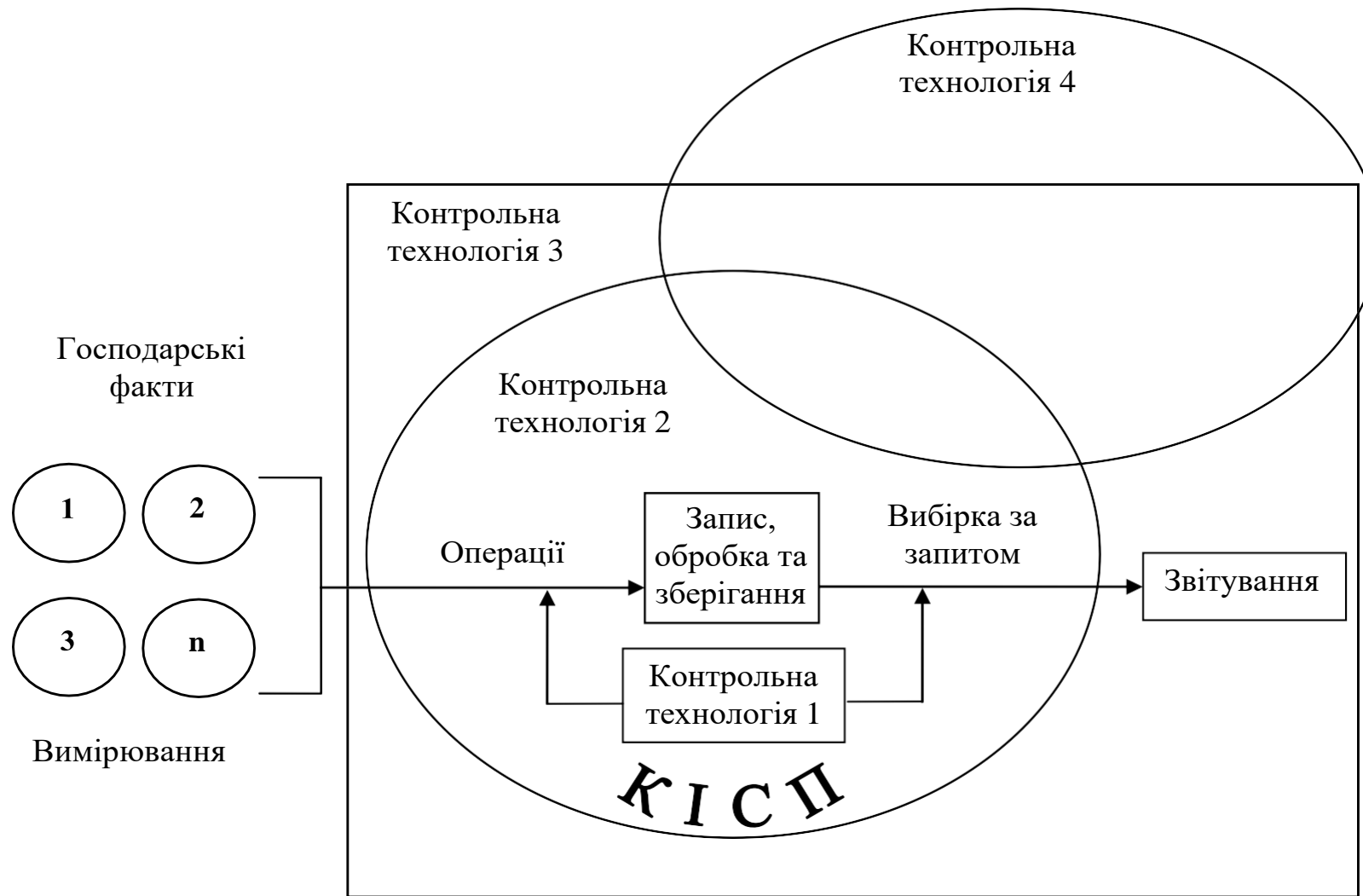
2) контрольна технологія повинна мати чіткий формальний опис, який уможливорює її розуміння різними категоріями фахівців, які виконують різні функції у процесі контролю (письмовий опис послідовності дій, який забезпечує однозначне розуміння процедури особою, яка її регламентує, особою яка її впроваджує, особою, яка її виконує (пристроєм) та аудитором);

3) кінцевим результатом роботи контрольної технології є або чітка кількісна характеристика: двійкова змінна ( істинне/хибне або ж чи є порушення, відхилення чи немає), конкретне число (відхилення/перевищення параметру на певну суму в гривнях), або ж конкретна дія (заборона конкретному бухгалтеру отримувати доступ до певної інформації).

Сутність ефективної контрольної функції управління полягає в тому, що діяльність підприємства є контрольованою завдяки взаємодії різних видів контрольних технологій, які воно встановлює. На рис. 1 показаний приклад узагальненої системи контрольних технологій щодо окремої ділянки обліку в умовах застосування ІТ.

---

<sup>1</sup> *Алгоритм* – це «система правил виконання обчислювального процесу, що призводить до розв'язання певного класу задач після скінченного числа операцій»



**Рис. 1.** Система контрольних технологій на підприємстві щодо окремої ділянки обліку в умовах застосування ІТ

\*КІСП – комп’ютерна інформаційна система підприємства

Таким чином, наприклад, контрольна технологія № 1 – це процедури для звірки контрольних сум пакетів даних в КІСП (далі - комп'ютерна інформаційна система підприємства) та перевірки цілісності введеної інформації; контрольна технологія № 2 – це розмежування доступу виконавців до КІСП; контрольна технологія № 3 – це слідування зафіксованим у посадових інструкціях точним межах повноважень і відповідальності різних працівників; і контрольна технологія № 4 – це процес прямого нагляду (спостереження) керівника за діями своїх підлеглих. Контрольні технології №№ 2 і 3 будуть ефективними, зокрема щодо змови працівників здійснити крадіжку майна або грошей, але контрольна технологія № 1 буде неефективною в цьому сенсі. З іншого боку, у випадку помилок в сумах операції, ідентифікаційних кодах об'єктів аналітичного обліку (ІПН працівників, інвентарні номери основних засобів), або кореспонденціях рахунків в бухгалтерських проводках, контрольна технологія № 1 може виявитися ефективною, а решта – ні. Ці відмінності приводять до наступних висновків.

1. Кожна контрольна технологія може надавати різні результати щодо певного виду помилок або відхилень.

2. Кожна операція має перевірятися різними наборами контрольних технологій (оскільки може містити помилки різних типів).

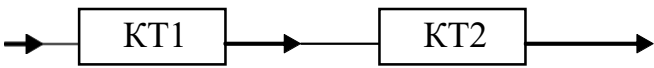
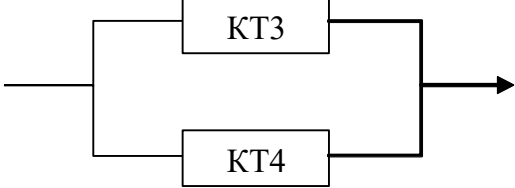
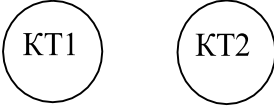
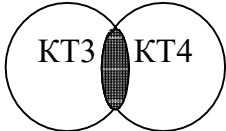
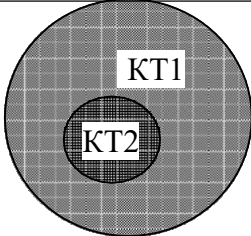
3. Ефективність кожного конкретного набору контрольних технологій може бути різною щодо різних помилок та відхилень.

4. Чим точніший фокус (наперед визначене призначення) контрольної технології щодо специфічного типу помилки, тим вірогідніше вона буде неефективною щодо інших типів помилок та відхилень.

5. Комбінація контрольних технологій може мати адитивний, нейтралізуючий, мультиплікативний, або нейтральний результат щодо специфічних типів помилок та відхилень.

Останній висновок порушує питання комбінації контрольних технологій та їхніх результатів. Багато процесів на підприємствах як мінімум частково мають перевірятися більше ніж однією контрольною технологією. Конкретна діяльність може контролюватися за допомогою розрахунку контрольних сум в КІСП, прямого (безпосереднього) нагляду керівниками підрозділу, та шляхом аудиторських перевірок. Таблиця 1 показує форми взаємодії контрольних технологій. Ці форми взаємодії необхідні для розуміння та ефективної побудови конкретних систем фінансового контролю.

## Форми взаємодії контрольних технологій

№ з/п	Тип взаємодії	Позначення	Характеристика
А		$КТ = КТ1 + КТ2$ або $КТ = (КТ1) (КТ2)$	Послідовні контрольні технології
Б		$\frac{1}{КТ} = \frac{1}{КТ3} + \frac{1}{КТ4}$	Паралельні контрольні технології
В		$КТ1 \neq КТ2$	Незалежні контрольні технології
Г		$КТ1 \cap КТ2$	Часткове перекриття контрольних технологій
Д		$КТ2 \subset КТ1$	Дублюючі контрольні технології

З наведеної таблиці випливає, що контрольні технології не існують в ізоляції, а утворюють взаємозалежний контрольний простір. Втім, чи є вони системою контрольної технології в широкому розумінні, яка комплексно контролює стан та поведінку господарської системи як об'єкта управління, залежить, насамперед, від їхньої організації та налагодження.

Постає питання про місце контрольних технологій в системі управління та їх класифікацію. Головною ознакою, за якою контрольні технології можуть бути виокремлені серед інших управлінських технологій та процесів і процедур є те, що вони безпосередньо не створюють додаткової вартості (доходу, прибутку). Це означає, що контрольні технології зменшують вірогідність виникнення небажаної події, обмежують втрати, якщо подія відбувається та/або надають засоби, щоб запобігти повторенню події. Дохід та прибуток, натомість, забезпечуються в процесі досягнення мети підприємства шляхом виконання його місії – надання споживачам необхідних товарів та послуг.

Певні якісні аспекти фінансового контролю, такі як компетентний і надійний персонал, фізична безпека і належний облік не відповідають визначенню контрольних технологій. Натомість, такі компоненти є чинниками (забезпеченням), які збільшують надійність системи (або ж зменшують ризики).

Вчені з Нідерландів і Великобританії класифікують управлінські процедури та засоби контролю на засоби контролю дій (*action controls*), засоби контролю результатів (*results controls*) та засоби контролю персоналу та культури (*personnel/cultural controls*). Перші вимагають дотримання певних процедур при прийнятті рішень та їхньому втіленні. Другі передбачають встановлення визначених цільових показників і періодичну звірку з ними поточних результатів, винагороду та покарання за досягнуті результати. Треті передбачають ретельний добір персоналу та партнерів і вибудовування стосунків з ними, навчання тощо.

З цим пов'язане теоретичне питання про принципову необхідність формалізованих контрольних технологій. Функціонування підприємства без формалізованих контрольних технологій більш-менш тривалий час можливе лише за умови, якщо ретельно виконуються процеси відбору персоналу і підтримки належного морального рівня у колективі, чесно та відкрито вирішуються питання винагороди за працю, а працівники є високоінтелектуальними та високовідповідальними. Це підтверджує досвід відомої американської інвестиційної компанії Goldman and Sachs ([www2.goldmansachs.com](http://www2.goldmansachs.com)). Її система внутрішнього контролю, яка базується на порядності працівників, збереглася з часів, коли ця компанія була товариством з повною відповідальністю (*full partnership*), і помилки могли надто дорого коштувати власникам. Такі засоби контролю найвищого рівня з одного боку, дозволяють суттєво заощаджувати на інвестиціях у формалізовані контрольні технології, а з іншого – підвищувати оперативність і ефективність виконання дій працівниками, які приймають відповідальність за свої рішення.

Наведена модель є ефективною для застосування у творчих майстернях, програмістських фірмах, наукових колективах, де встановлення чітких формалізованих критеріїв і параметрів регулювання праці є неможливим, а сама соціально-економічна система (колектив) є порівняно невеликою. В інших випадках вона використовується лише як виняток. Натомість вибудовується формалізована і така, що може бути перевірена аудитором.

Контрольні технології, як і сам контроль, також не слід ототожнювати з системою бухгалтерського обліку. Система бухгалтерського обліку забезпечує, наприклад, оформлення відвантаження товарів замовникам і випуску рахунків (білінгові системи), запис цих операцій, та їх узагальнення на бухгалтерських рахунках з Плану рахунків. Контрольні технології тут необхідні, щоб гарантувати, що система бухгалтерського обліку

формує точні та надійні дані. Так, певні контрольні технології можуть бути вбудовані у таку комп'ютеризовану білінгову систему. Вони будуть контролювати, щоб по всіх без винятку фактах відвантаження були виставлені рахунки на оплату, і що всі рахунки на оплату виставляються на правильну суму, яка відповідає сумі відвантажених товарів.

Хоча система бухгалтерського обліку – це необхідна сфера застосування контрольних технологій, повна система внутрішньогосподарського контролю має значно більше складових. Належна система контрольних технологій містить багато елементів, які незначно стосуються обліку або й взагалі не мають відношення до облікової діяльності, але натомість охоплюють різні аспекти бізнесу. Тому на сучасному етапі саме бухгалтерські контрольні процедури зарубіжними авторами не виділяються.

Загалом, питання місця контрольних технологій в системі управління може бути сформульовано значно ширше, якщо поставити питання їхнього співвідношення із інформаційними технологіями загалом та з інформаційними комп'ютерними технологіями зокрема. Відповідь не це запитання можна отримати лише шляхом розгляду загальної системи функцій управління (менеджменту).

Управління підприємством доцільно розглядати як процес, тому що робота для досягнення мети – це не одноразова дія, а серія безперервних взаємопов'язаних дій. Їх називають управлінськими функціями. Кожна управлінська функція також є процесом, оскільки складається з серії взаємопов'язаних дій. Процес управління – це загальна сума всіх функцій. Кількість функцій, яку охоплює поняття «управління» стосовно виробничих систем, у різних авторів коливається від 4 до 12. Також в літературі зустрічається понад два десятки класифікацій функцій менеджменту за різними ознаками (і за об'єктом управління, і за характером діяльності, і за впливом на окремі стадії виробничого процесу). Однак, достатньо виділити 7 функцій. Основними функціями є: 1) планування, 2) організація, 3) мотивація, 4) контроль, 5) координація. 6) інформування та 7) прийняття рішень.

Отже, інформування (разом з бухгалтерським обліком) та інформаційні технології для отримання підсумкових даних потрібні для здійснення всіх без винятку управлінських функцій, в тому числі й контролю. Головне – це мета з якою використовується та або інша інформація.

Інформаційні технології, за допомогою яких здійснюється управлінська функція інформування за визначенням самі по собі не є контрольними технологіями, а є засобами забезпечення інформацією під час здійснення всіх функцій управління, а не тільки контрольної функції. Так, інформація необхідна і для формування нової стратегії підприємства, і для розробки нової продукції. При цьому про контроль, як і про аналіз

шляхом порівняння різних альтернатив можна говорити лише як про дії, притаманні будь-якій усвідомленій людській розумовій діяльності. Хоча, інформаційні технології можуть містити в собі окремі контрольні технології в тій мірі, в якій це необхідно для їхнього безпомилкового та контрольованого функціонування.

Фактично, контрольні технології можуть включати в себе інформаційні (комп'ютерні) технології як складову частину. Іншими складовими контрольної технології є інформація про норми, (ідеальні стани та параметри системи) та методика здійснення порівняння та/або коригуючого впливу (ці складові контрольної технології можуть здійснюватись як вручну, так і за допомогою комп'ютерних інформаційних систем та технологій).

Загалом, сам по собі процес управління в господарських системах не може бути повністю формалізованим, а у великій мірі представляє собою мистецтво, а не формалізовану науку. Британські автори книги з управлінського обліку у цьому зв'язку наголошують на важливій відмінності між програмованими і непрограмованими рішеннями та процедурами і засобами контролю в управлінському контрольному процесі. Програмоване рішення – приймають в умовах достатньо зрозумілої ситуації для надійного прогнозу результату рішення. Непрограмоване рішення – залежить від судження менеджерів, оскільки тут немає жодного формального механізму, доступного для прогнозу вірогідних результатів. Тобто, в програмованих рішеннях причинно-наслідкові зв'язки достатньо добре зрозумілі, щоб слідувати інструкціям які заходи потрібно здійснювати для того, щоб досягти заданих цілей. В непрограмованих рішеннях можливо лише приблизно сказати, до яких наслідків приведе застосування тієї або іншої процедури.

В програмованих рішеннях ідеальна модель ясна і доступна для розуміння та виконання. Достатньо легко коригувати поведінку системи, визначати відповідальних і впливати на їхню поведінку. На противагу, в непрограмованій ситуації, ідеальна модель (норма) може існувати тільки в думках індивідуумів. Тому в управлінському контролі в таких ситуаціях краще встановлювати лише бажаний результат і контролювати тільки його.

Більш програмовані задачі вимагають застосування процедур і засобів контролю, які базуються на контролі поведінки працівників (*behavior based controls*), тоді як менш програмовані задачі вимагають дуже складних інформаційних систем або ж засобів контролю, які базуються на контролі результатів (*outcome based controls*). В першому випадку можна говорити про контрольні технології, в другому – ні, оскільки контрольні

технології – це детально розроблені правила, норми й алгоритми, які призначені для впровадження та підтримки відповідних цільових параметрів.

Отже, інформаційні технології (далі - ІТ) надають інструменти для багатьох контрольних технологій, оскільки ІТ включає компоненти технології, процеси, людей, та фізичну інфраструктуру — також як і інформацію безпосередньо. А більшість із засобів контролю інфраструктури технічні.

Як зазначає Президент Інституту внутрішніх аудиторів (*Institute of Internal Auditors*) Девід Річардс у своїй передмові до стандартів Внутрішнього аудиту із процедур та засобів контролю, пов'язаних з ІТ: «Довіра уможливорює бізнес і ефективність. Процедури та засоби контролю забезпечують основу для довіри, хоча вони часто невидимі. Технологія забезпечує основу для багатьох – можливо для більшості – бізнесових засобів контролю».

Контрольні технології повинні бути пов'язані з інформаційними технологіями і це необхідно для того, щоб в подальшому належним чином здійснити організацію та налагодити практичне здійснення аудиту та внутрішньогосподарського контролю в умовах та із застосуванням інформаційних технологій. Контрольні технології, пов'язані з ІТ класифікують за такими основними критеріями (рис. 2).

Перш за все, контрольні технології стосовно ІТ мають можуть бути двох основних типів: комп'ютеризовані контрольні технології бізнесу і засоби контролю власне інформаційних технологій. Таким чином, контрольні технології підтримують управління бізнесом, також як і забезпечують контроль над ІТ-інфраструктурою. Як зазначається у стандарті ITAG 1 із процедур та засобів контролю, пов'язаних з ІТ, виданому Інститутом Внутрішніх Аудиторів в 2005 р., засоби контролю ІТ повинні забезпечувати впевненість в межах загальної системи внутрішніх процедур та засобів контролю. Ця впевненість повинна бути безперервною і тривалою і забезпечувати надійну і безперервну фіксацію (запис) свідчень.



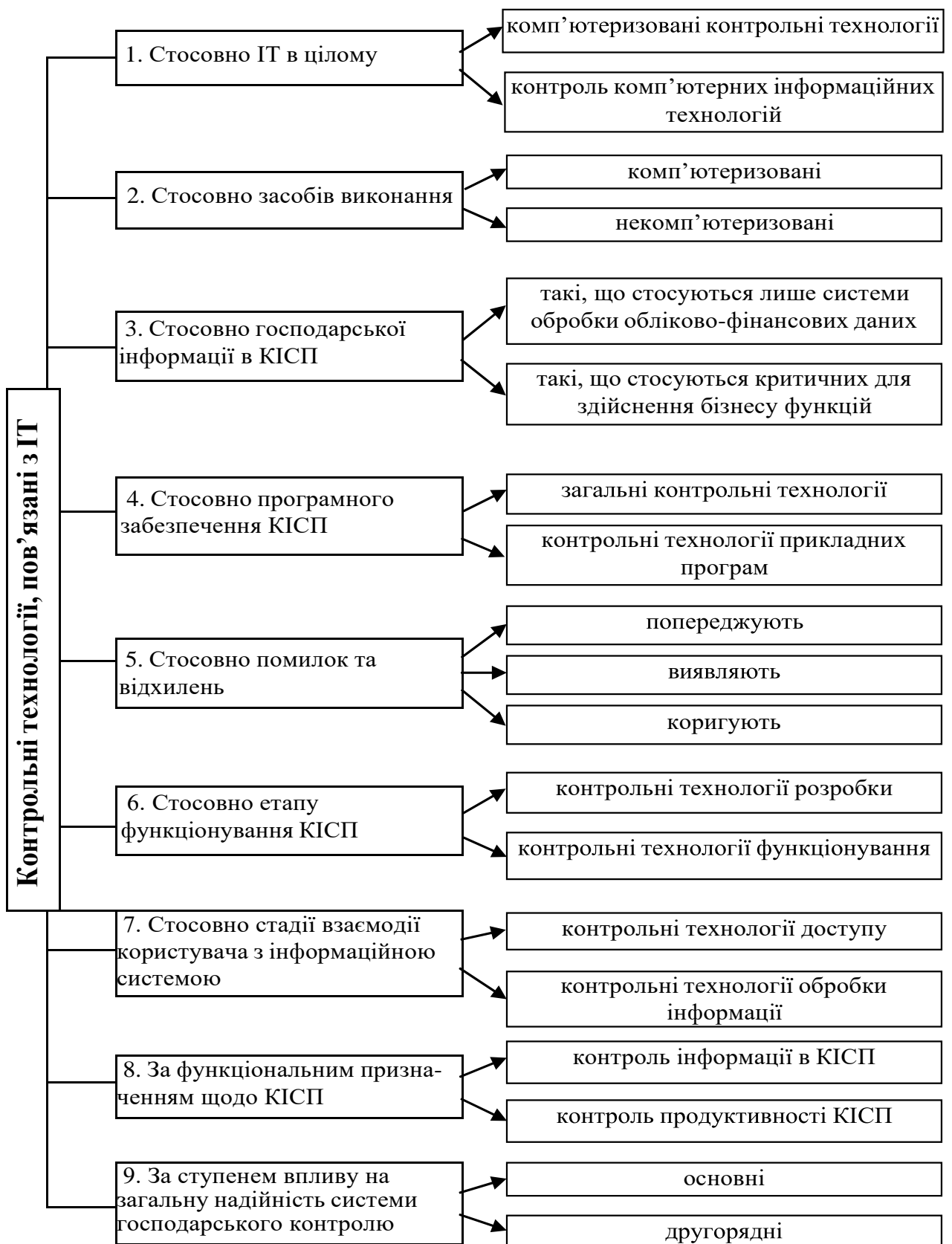


Рис. 2. Загальна класифікація контрольних технологій, пов'язаних з ІТ

Другою ознакою є застосування комп'ютерної техніки в самій контрольній технології. Звичайно, якщо некомп'ютеризована контрольна технологія застосовується для контролю господарської діяльності на підприємстві (бізнесу), то вона стосується ІТ лише в тому ступені, в якому власне бізнес здійснюється за допомогою інформаційних технологій. Засіб контролю електронної обробки даних (*EDP control*) може бути або програмованою контрольною процедурою, або ручною контрольною процедурою. Ручна процедура виконується персоналом в департаменті електронної обробки даних, а програмована процедура виконується комп'ютерним програмним.

Сьогодні, якщо якась контрольна процедура виконується на підприємстві централізовано відділом внутрішнього аудиту чи відділом ІТ, вона також звичайно здійснюється із використанням різного роду програмного забезпечення і тому її важко назвати ручною.

Наступною ознакою класифікації є стосунок контрольних технологій до комп'ютерних систем бухгалтерського обліку та пов'язаних з ними ІТ, або ж до КІСП в цілому.

Щодо поділу на загальні контрольні технології та контрольні технології стосовно прикладних програм, то це фактично єдина однозначна класифікація, яку можна знайти в літературі та міжнародних стандартах аудиту.

Під загальними контрольними технологіями слід розуміти контрольні технології, які стосуються одночасно різного програмного забезпечення (складових КІСП) і забезпечують ефективне функціонування контрольних технологій, які стосуються окремих прикладних програм, допомагаючи гарантувати постійне належне функціонування інформаційних систем.

Контрольні технології прикладних програм – це процедури і засоби контролю всередині прикладної програми, які перевіряють точність вхідних даних, обробки даних і достовірність підсумкових даних. Вони є комбінацією ручних і комп'ютерних процедур. Вони не є окремими програмними продуктами, а є частинами комп'ютерних програм – алгоритмічно реалізованими механізмами контролю в конкретному програмному забезпеченні.

Контрольні технології стосовно ІТ можуть бути попереджувальні, які покликані запобігати помилкам, виявляючи, які виявляють вже існуючі помилки та коригуючі, призначення яких – здійснювати дії по виправленню знайдених помилок та відхилень. Звичайно, що контрольні технології, які запобігають відхиленням перед тим, як вони трапляються, є бажанішими.

По відношенню до етапу функціонування КІСП контрольні технології стосуються аналізу, проектування, розробки та впровадження, а також безпосередньо функціонування та експлуатації КІСП.

По відношенню до стадії взаємодії користувача з інформаційною системою можна виділити контрольні технології доступу та контрольні технології обробки інформації. Контрольні технології доступу — процедури та засоби, розроблені для того, щоб забезпечити обмеження доступу до КІСП в цілому або до окремих програм або функцій. Якщо ж мова іде про безпосереднє функціонування програмного забезпечення КІСП – то це контрольні технології обробки інформації.

За функціональним призначенням щодо КІСП контрольні технології стосуються або контролю інформації в КІСП, або контролю показників продуктивності самої КІСП (наприклад, часу чи вартості обробки конкретної операції).

Важливе значення як для налагодження системи контролю, що базується на ІТ, такі для її перевірки має класифікація контрольних технологій за ступенем впливу на загальну надійність системи контролю на основні та допоміжні (другорядні). Практик з аудиту інформаційних систем М. Солісіто зазначає, що в сенсі перевірок на відповідність до закону Сарбейнса-Окслі важливо встановити два головні методи групування засобів контролю, які потрібно перевірити: ключові процедури та засоби контролю (*key controls*) і загальні процедури та засоби контролю (*general controls*). Ключові засоби контролю – це засоби контролю, які є основними для гарантування, що показники в балансі підприємстваточні та надійні.

## **2. Вплив комп'ютерних інформаційних систем на організацію фінансового контролю**

Останнім часом набули розповсюдження сучасні засоби обробки економічної інформації, використання яких у системі управління коштами вирішує низку проблем, пов'язаних і якістю і швидкістю формування, накопичення, передавання і використання інформації. Тому, контролерам все частіше доводиться мати справу з комп'ютеризованим бухгалтерським обліком, формуванням планових і звітних показників формування та використання державних фінансових ресурсів в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем.

Комп'ютерні інформаційні системи впливають на три аспекти фінансового контролю: планування, вивчення системи внутрішнього контролю та збір фактичних даних про систему контролю, господарські операції, залишки на бухгалтерських рахунках.

Умови функціонування комп'ютерних інформаційних систем існують, коли застосовується будь-яка система, що передбачає використання комп'ютера незалежно від типу і потужності у процесі обробки фінансової інформації економічного агента, важливої з точки зору контролера, незалежно від того, чи експлуатується комп'ютер економічним агентом чи третіми особами.

Загальна мета та обсяг фінансового контролю не змінюються в середовищі комп'ютерних інформаційних систем. Зміни стосуються способу обробки, зберігання даних бухгалтерського обліку та передачі фінансової інформації, що може впливати на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю установи чи підприємства.

Це, своєю чергою, впливає на зміст контрольних (в т.ч. аудиторських) процедур, що застосовуються у процесі отримання та обробки інформації про систему бухгалтерського обліку і звітності, внутрішнього контролю суб'єкта, аналізу властивого ризику і ризику системи контролю, розробки і виконання тестів контролю і процедур перевірки за сутністю.

Використання комп'ютерних інформаційних систем у системі управління фінансами може вимагати від контролера/аудитора залучення фахівців з комп'ютерних технологій, що застосовуються установами та підприємствами. Водночас, виникає потреба в опануванні і самим контролером/аудитором знаннями у сфері електронної обробки даних і контролю на рівні, необхідному для самостійного проведення перевірки в умовах функціонування комп'ютерної інформаційної системи, а також для взаємодії з фахівцем з «комп'ютерного аудиту».

Якщо виникає необхідність у залученні фахівця, аудитор має отримати достатні релевантні докази, що робота фахівця-експерта відповідає цілям аудиту.

Вплив комп'ютерних інформаційних систем на організацію і методикку державного фінансового аудиту та незалежного аудиту полягає також у необхідності врахування додаткових аспектів під час планування та виконання аудиторських процедур, отримання аудиторських доказів та їх оцінювання.

При цьому контролер/аудитор повинен брати до уваги двобічний вплив функціонування комп'ютерних інформаційних систем на власну роботу. Зокрема, комп'ютерні інформаційні системи дають змогу збільшити глибину обробки інформації, підвищити якість її обробки і, як наслідок, забезпечити отримання більш адекватних результатів державного фінансового аудиту.

Використання у фінансовому контролі комп'ютерних інформаційних систем потребує додаткових витрат часу та інших ресурсів, необхідних для ознайомлення з функціонуванням систем, оцінкою їх надійності та адекватності.

Таким чином, доцільність використання у фінансовому контролі комп'ютерних інформаційних технологій має ґрунтуватися на результатах зіставлення зиску, який одержується внаслідок переваг такого використання, та пов'язаних з ним витрат.

Наявність комп'ютерних інформаційних систем на об'єктах контролю/аудиту (в бюджетних установах, на підприємствах) також впливає на процес контрольних заходів через скорочення часу отримання потрібної інформації, підвищення її надійності та можливості підвищення її корисності.

Одним з аспектів використання контролерами/аудиторами комп'ютерних інформаційних технологій може бути визначено необхідність узгодження (технічного та змістовного) інформаційних потоків, що формуються на об'єктах фінансового контролю і потім перевіряються, внаслідок застосування певних процедур.

Окремо слід приділяти увагу можливостям захисту інформації, що використовується під час діяльності суб'єктів та об'єктів державного фінансового аудиту. Потреба в такому захисті обумовлена можливостями несанкціонованого доступу до комп'ютерної інформаційної системи з боку осіб, які не мають відповідних повноважень, набуття непридатного для функціонування стану технічних засобів, відхилень у роботі програмних продуктів тощо.

У зв'язку з цим, зазначені аспекти мають бути також досліджені під час здійснення фінансового контролю.

Використання комп'ютерних інформаційних систем у фінансовому контролі вимагає від контролера/аудитора зосередження уваги на додаткових обставинах, що впливають як на якість інформації, наданої для перевірки, так і на зміст його роботи.

Загальна мета та обсяг фінансового контролю не змінюються в середовищі комп'ютерних інформаційних систем.

Застосування комп'ютерних інформаційних систем може вплинути на способи обробки, зберігання даних бухгалтерського обліку та передачі фінансової інформації, що може спричинити зміни у системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю установи чи підприємства, які у своїй діяльності використовують державні фінансові ресурси.

Насамперед, зміни можуть стосуватися планування та виконання процедур державного фінансового аудиту, оцінки отриманих аудиторських доказів.

Зокрема, на етапі планування контролери/аудитори мають отримати додаткову інформацію стосовно об'єкта фінансового контролю, в діяльності якого використовуються комп'ютерні інформаційні системи.

Під час ознайомлення з особливостями функціонування об'єкта, контролера/аудитору необхідно визначити, якою є його комп'ютерна інформаційна система.

Наприклад, на підприємстві комп'ютерна інформаційна система може функціонувати на основі застосування автономних комп'ютерів, в умовах інтерактивних комп'ютерних систем або застосовувати бази даних, що необхідно врахувати в роботі контролера/аудитора.

На етапі виконання аудиторських процедур, з урахуванням чинників, які були визначені під час ознайомлення з організацією та функціонуванням комп'ютерних інформаційних систем і пов'язаних з цим ризиків, аудитор може розглянути питання про застосування комп'ютерних систем безпосередньо з метою отримання та оцінки аудиторських доказів.

Для використання комп'ютерних інформаційних систем під час виконання аудиторських процедур може бути застосоване програмне забезпечення контролю і дані тесту, які використовуються для забезпечення завдань контролю.

Програмне забезпечення контролю складається з комп'ютерних програм, які використовуються аудитором як частина процедур перевірки, що обробляють дані контрольних тестів системи обліку об'єкта фінансового контролю. Програмне забезпечення контролю - це пакет програм або окремі програми спеціального призначення та утиліти.

Пакет програм - це узагальнені комп'ютерні програми, призначені для виконання функцій з обробки даних, включаючи зчитування комп'ютерних файлів, відбір інформації, проведення розрахунків, створення файлів з даними і друкування звітів у формі, визначеній контролером/аудитором.

Програмами спеціального призначення є комп'ютерні програми, розроблені для виконання контрольних/аудиторських завдань за конкретних умов. Програми можуть бути підготовлені контролером/аудитором, суб'єктом або зовнішнім програмістом, залученим контролером/аудитором. У деяких випадках контролер/аудитор може використовувати існуючі програми суб'єкта в їх первинному або модифікованому вигляді, що може бути більш ефективним, ніж розробка самостійних програм.

Програми-утиліти використовуються суб'єктом для виконання загальних функцій обробки даних, таких як сортування, створення і друкування файлів. Ці програми призначені для аудиторських цілей і можуть не передбачати таких функцій, як автоматичний підрахунок записів або контроль підсумків.

Незалежно від джерела виникнення програмного забезпечення контролю, контролер/аудитор повинен довести можливість його використання для проведення перевірки. Програмне забезпечення може бути підготовлене безпосередньо аудитором або залученим до цієї роботи програмістом. Програми можуть використовуватися як високоєфективний лічильний інструмент. До програм можна вносити зміни відповідно до вимог, які виникають з особливостей обліку підприємства чи установи. При плануванні контрольних заходів необхідно розглянути можливість комбінування даних з обробкою з використанням програмного забезпечення та без нього. Утиліти використовуються для того, щоб виконати загальні функції обробки даних, сортування, створення і виведення файлів на друк.

Перевірка методом тестування даних використовується під час проведення процедур контролю. Сукупність даних вводять у комп'ютерну систему підприємства чи установи і порівнюють з її результатами.

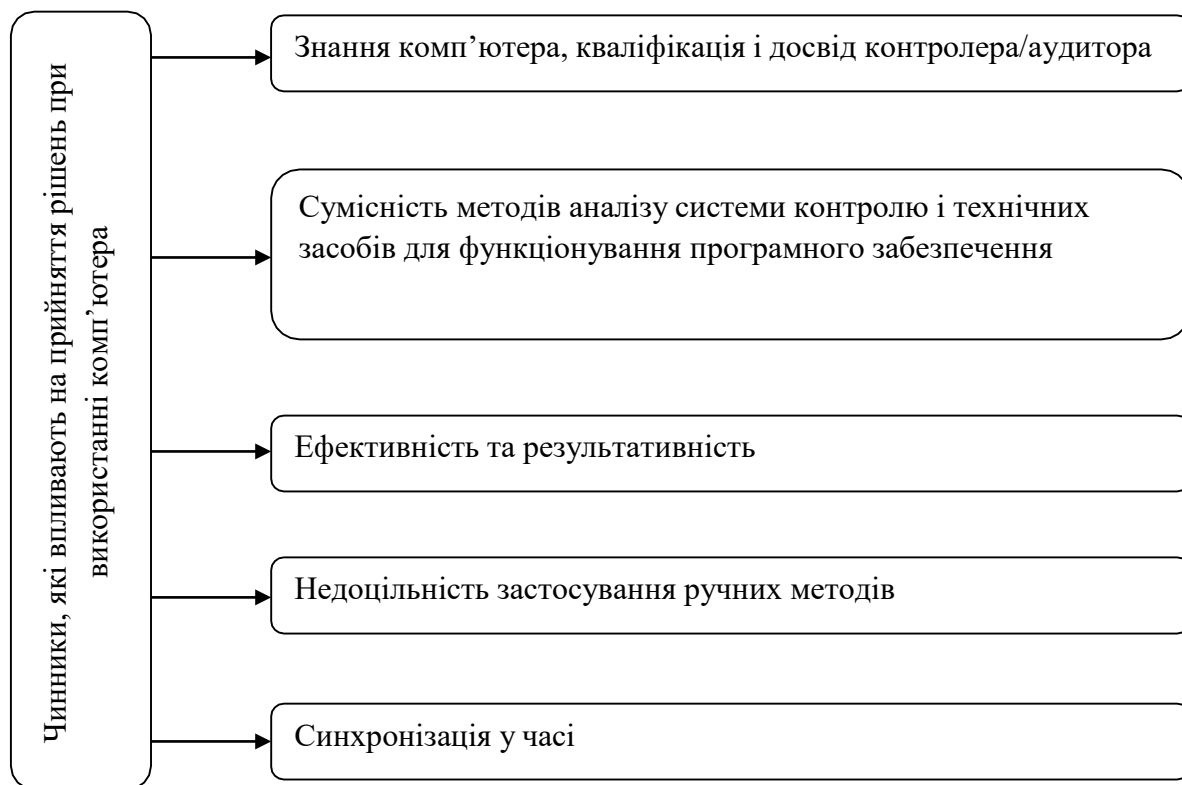
Для тестування системи внутрішнього контролю використовується «фіктивний» модуль (наприклад, відділ або службова особа). Дії цього модуля визначені заздалегідь, наприклад, у посадових інструкціях. Результати тестування порівнюються з проходженням даних через аналогічний модуль програми установи чи підприємства. У тому випадку, коли контрольні дані обробляються разом з реальними даними об'єкта, аудитор повинен бути впевненим, що після завершення тестування всі контрольні записи будуть вилучені з реального розрахунку підприємства або установи.

Використання програмного забезпечення контролю може обмежуватися тестуванням окремих розділів або відслідковуванням руху однієї суми, включати процедури, пов'язані з побудовою бухгалтерського балансу підприємства або установи. Методи аналізу системи контролю можуть використовуватися для виконання різноманітних процедур перевірки, зокрема:

- тестування подробиць обробки інформації в системі обліку об'єкта;
- аналітичний огляд процедур для виявлення незвичайних випадків;
- доступ до файлів даних і бібліотек;
- тести на відповідність програмних засобів і систем управління та обліку.

Ефективність фінансового контролю має підвищитися за допомогою застосування методів аудиту систем контролю для отримання найкращих доказів.

Під час планування перевірки контролер/аудитор повинен розглянути відповідну комбінацію організації та методів аудиту за допомогою комп'ютера. Необхідно врахувати чинники, що впливають на прийняття рішень при використанні комп'ютера (рис. 3).



**Рис. 3.** Чинники, які впливають на прийняття рішень при використанні комп'ютера

Починаючи контрольні заходи у середовищі електронної обробки даних, контролер\аудитор повинен мати необхідні навички і досвід роботи з технікою, яка виконує підрахунки, або повинен залучити до роботи спеціаліста і делегувати йому частину своїх функцій. Контролер/аудитор повинен знати способи економічної обробки даних, щоб спланувати, виконати і використовувати результати застосування методів аналізу системи контролю. Рівень необхідних знань залежить від складності і конфігурації конкретного методу аудиту і програмного забезпечення контролю, а також системи обліку об'єкта. Контролер має розуміти, що використання методів аналізу системи контролю за конкретних обставин може вимагати від нього значно більшого рівня знань комп'ютера і навичок роботи на ньому.

Контролеру/аудитору слід проаналізувати відповідність методів аналізу системи контролю засобам обслуговування комп'ютера і необхідним автоматизованим системам бухгалтерського обліку, а також картотекам. Контролер/аудитор може планувати використання інших засобів в обслуговуванні комп'ютера в тому разі, коли виконання роботи з використанням методів аналізу системи контролю на комп'ютерній техніці



підприємств чи установи буде неефективним, надто дорогим і непрактичним, наприклад, через несумісності з операційною системою.

Може виникнути необхідність у наданні допомоги персоналу підприємства чи установи для забезпечення роботи технічних засобів у найсприятливіший для контролера/аудитора час, завантаженні і запуску пакетів програм застосування методів аналізу системи контролю на комп'ютерах об'єкта фінансового контролю, забезпеченні копіями даних у формі, яка необхідна контролеру/аудитору.

Більшість комп'ютеризованих систем бухгалтерського обліку виконує дії, які неможливо візуально прослідкувати, тобто документально їх засвідчити. Недоліки дослідження системи без використання комп'ютерів проявляються у випадках, коли: не існує вхідного документа, тобто операція здійснена в діалоговому режимі. Крім того, розрахунок сум по сплаті відсотків може бути здійснений, виходячи з вимог алгоритму, без можливості побачити процедуру розрахунку; система не може показати контрольний слід операцій, оброблених тільки на комп'ютері; перевірки кредитоспроможності підприємства або установи можуть бути зроблені тільки шляхом виключення, в такій ситуації не може залишитися жодного свідчення, що всі операції були оброблені; вихідна інформація може складатися тільки з підсумкової загальної кількості, тоді як деталі зберігаються в пам'яті комп'ютера.

Ефективність аналітичних процедур може бути поліпшена при використанні методів аналізу системи контролю з точки зору отримання й оцінки контрольного доказу, наприклад, деякі операції можуть бути перевірені більш детально й ефективно, оскільки при використанні комп'ютера можна охопити більший розмір вибірки, ніж при звичайному аналізі. Під час виконання аналітичних процедур можна проаналізувати ефективніше, ніж ручним методом, результати операцій у звітах і незвичайні величини. Використання методів аналізу системи контролю дає можливість більш ефективного про- ведення додаткових незалежних процедур перевірки для отримання необхідної оцінки засобів управління і контролю.

Під ефективністю необхідно розуміти таке: час, який витрачається для процесу планування, розробки, виконання й оцінки методів аналізу системи контролю, технічний огляд і допомога в скороченні термінів виконання робіт, проектування і друкування форм, встановлення контролю доступу і перевірка введення даних, час роботи програми. При оцінці ефективності методів аналізу системи контролю необхідно врахувати доцільність корисного використання програмного забезпечення, іншими словами, аналізу системи контролю, зменшивши витрати коштів і час на проектування і розробку методів

аналізу системи контролю, що позитивно вплине на процес здійснення фінансового контролю.

Деякі комп'ютерні файли зберігаються недовго і не можуть бути доступні у разі першої необхідності. Тому контролер/аудитор повинен вжити необхідних заходів для збереження в пам'яті комп'ютера даних, які, можливо, знадобляться йому в майбутньому, або він повинен буде змінити час звернення до об'єкта для отримання тієї чи іншої інформації.

У ситуаціях, коли час перевірки обмежений, контролеру/аудитору доцільно планувати використання методів аналізу системи контролю, оскільки це скорочує тимчасові витрати порівняно зі звичайними методами огляду й аналізу.

Основні дії контролера/аудитора при використанні прикладної програми застосування методів аналізу системи контролю (рис. 4.).

Контролер/аудитор повинен керувати процесом використання методів аналізу системи контролю. Специфіка роботи з прикладною програмою використання методів аналізу системи контролю буде залежати від параметрів і властивостей самої програми, тому аудиторі необхідно: ухвалити технічні моменти і виконати огляд роботи, використання методів аналізу системи контролю; зробити огляд засобів керування системою електронної обробки даних підприємства, наприклад, можливість внесення виправлень у систему програми і доступ до бази даних. Якщо контролера/аудитора не задовольняє організація робочого місця з використанням комп'ютера підприємства чи установи, він має право проводити обробку інформації за допомогою методів аналізу системи контролю на іншому, більш придатному комп'ютері; слід гарантувати відповідну інтеграцію та імплементацію висновків контролера/аудитора в процесі контролю.

Процедури, які виконуються контролером/аудитором для управління контрольними прикладними програмами, можуть включати:

- участь у проекті і тестуванні комп'ютерних програм;
- отримання гарантії того, що програма працює відповідно до деталізованої спеціалізації;
- перевірку відповідності конфігурації комп'ютера підприємства чи установи вимогам установки програмного забезпечення контролю;
- перевірку програми на невеликих тестових файлах перед запуском в основну роботу;
- перевірку можливості обробки за допомогою програмного забезпечення контролю необхідного обсягу і кількості інформації;



Рис.4. Основні дії контролера/аудитора при використанні прикладної програми застосування методів аналізу системи контролю

- перевірку правильності функціонування програмного забезпечення контролю - адекватність інформації введення-виведення;

- організацію відповідного контролю за доступом до програмного забезпечення контролю, який виключає несанкціонований доступ і маніпуляцію даними.

Процедури, які виконуються контролером/аудитором для управління прикладними програмами, можуть включати управління послідовністю подачі тесту там, де це стосується обробки декількох циклів; виконання тесту спочатку на малій кількості даних, а потім запуск програми з повним набором даних; підтвердження того, що для обробки даних використовувалася ефективна версія програмного забезпечення контролю; використання програмного забезпечення контролю для обробки даних у відповідний термін і в контрольних точках, які мають суттєвий розмір.

Використовуючи методи аналізу системи контролю, контролер/аудитор може визнати за необхідне залучення співробітника підприємства або установи, який працює за комп'ютерним фахом. У такому випадку аудитор повинен впевнитися в тому, що не існує можливості втручання в роботу програмного забезпечення контролю з боку співробітника підприємства чи установи і, як наслідок, не буде впливу на результати тестування.

Стандарти робочих документів і процедур для методів аналізу системи контролю повинні відповідати документам і процедурам перевірки в цілому. Технічну документацію щодо методів аналізу системи контролю необхідно тримати окремо від інших робочих документів контролера/аудитора.

Робоча документація на програмне забезпечення методів аналізу системи контролю повинна включати таку кількість інформації, щоб аудитор мав змогу описати свою прикладну програму, в тому числі інформацію про:

- 1) мету, специфіку методів аналізу системи контролю, засоби управління методами аналізу системи контролю, укомплектування персоналом, її синхронізацію і вартість;
- 2) виконання, підготовку і проведення процедур тестування й оцінку засобів управління;
- 3) деталі і подробиці тестів, які виконуються в процесі аналізу системи контролю;
- 4) деталі і подробиці висновку, обробку і виведення інформації;
- 5) технічну інформацію стосовно системи обліку підприємства чи установи, типу і конфігурації комп'ютера;
- 6) контрольний доказ висновку; опис роботи контролю програми, висновки про контроль;
- 7) про внутрішню систему контролю підприємством чи установою.

### **3.2. Ідентифікація ризиків та особливості оцінки системи внутрішнього контролю в умовах комп'ютерної обробки даних**

Одним з обов'язків контролера є оцінка ризику неефективності контролю комп'ютерної системи. За цих умов адміністрація має забезпечити:

- повноту і своєчасність оновлення документації щодо комп'ютерних інформаційних систем;
- застосування такої системи обробки даних, яка зберігає контрольні записи виконаних операцій;
- надання аудиторам доступу до ресурсів комп'ютерної системи і допомогу фахівців, відповідальних за роботу комп'ютерної системи.

Спосіб обробки господарських операцій при веденні бухгалтерського обліку суттєво впливає на організацію структури підприємства, а також на процедури і методи внутрішнього контролю. Комп'ютерна технологія характеризується низкою особливостей, які слід враховувати при оцінці умов та процедур контролю.

Характер ризику в середовищі комп'ютерних інформаційних систем визначається такими обставинами:

- відсутність слідів операцій. У деяких комп'ютерних системах корисні з точки зору аудитора контрольні записи про виконання операцій існують або нетривалий час, або лише в машинозчитуваному вигляді. Контрольний запис містить низку послідовних дій, обумовлених перехресними посиланнями і документами, що пов'язують сальдо рахунків та інші узагальнюючі показники з первинними вхідними даними та розрахунками;
- єдина обробка операцій. Комп'ютерна обробка передбачає використання одних і тих самих команд для виконання ідентичних операцій бухгалтерського обліку, що практично виключає появу випадкових помилок, властивих для ручної обробки. Навпаки, програмні помилки призводять до неправильної обробки всіх ідентичних операцій за однакових умов;
- відсутність розподілу функцій. Комп'ютерна система може здійснювати велику кількість процедур внутрішнього контролю, що в неавтоматизованих системах виконуються різними фахівцями. Така ситуація дозволяє фахівцям, що мають доступ до комп'ютера, втручатися в інші функції. Існують різні додаткові заходи з підтримки контролю на потрібному рівні, що в неавтоматизованих системах досягаються шляхом розподілу функцій. До таких заходів належить система паролів;

- потенційні можливості появи помилок і похибок. Комп'ютерні системи більш доступні і відкриті для несанкціонованого доступу, включаючи осіб, які здійснюють контроль, порівняно з неавтоматизованими системами бухгалтерського обліку. Вони також більш доступні для прихованої зміни даних, прямого або опосередкованого отримання інформації. Помилки, яких припустилися при розробці або коригуванні програм, можуть бути непомітними протягом тривалого часу;
- потенційні можливості посилення управління контролем і боку адміністрації. Комп'ютерні системи дають адміністрації широкий набір аналітичних засобів, що дають змогу оцінювати та контролювати діяльність підприємства, необхідна інформація надходить до адміністрації більш регулярно при комп'ютерній обробці;
- ініціювання виконання операцій у комп'ютерних інформаційних системах. Комп'ютерні системи можуть виконувати деякі операції автоматично, при цьому їх санкціонування необов'язково документується, оскільки сам факт прийняття такої системи в експлуатацію адміністрацією передбачає в неявному виді наявність відповідних санкцій;
- залежність інших засобів контролю від комп'ютерної обробки. При здійсненні процедур фізичного (ручного) контролю можна використовувати звіти та інші матеріали, створені за допомогою машинної обробки. Ефективність таких процедур фізичного контролю може залежати від ефективності засобів контролю за повнотою та точністю комп'ютерної обробки;
- можливість використовувати методи державного фінансового аудиту із застосуванням комп'ютера. Обробка великого обсягу даних за допомогою комп'ютера надає аудитору можливість застосовувати технології і методи при проведенні аудиторських тестів.

Одним з предметів стурбованості для керівництва бюджетної установи та аудиторів є комп'ютерне шахрайство як окремий випадок зловживання при використанні комп'ютерної техніки в системі управління державними фінансами.

Це, зокрема, спеціальне пошкодження та руйнування комп'ютерної техніки, використання комп'ютерів як приладу шахрайства, а також для позаконного сприяння у здійсненні операцій формування та використання державних фінансових ресурсів.

Найбільш суттєвими заходами, що запобігають комп'ютерним зловживанням, слід розглядати заходи, спрямовані на максимальне обмеження доступу до комп'ютерів, файлів даних, програм і документації по системі. До них належать чітке визначення

службових обов'язків, розподіл функцій, допуск до комп'ютера персоналу парами, фізичний захист та електронні засоби захисту (наприклад, система паролів).

Для виявлення комп'ютерних зловживань можуть застосовуватися методи як неавтоматизованого, так і комп'ютерного аудиту. Безпосереднє підтвердження даних незалежною стороною, аналіз вихідної інформації системи з метою виявлення типових взаємозв'язків, а також зіставлення вихідних даних з даними незалежно формованих файлів зможуть забезпечити ефективний пошук відхилень та невідповідностей у комп'ютерних записах бухгалтерського обліку стосовно операцій отримання та вико-ристання державних фінансових ресурсів.

Від контролера/аудитора вимагається визначити слабкі місця системи внутрішнього контролю. За найменшої підозри про існування таких місць найкраще скористатися послугами фахівця у сфері комп'ютерних технологій, який допоможе спланувати і виконати процедури, необхідні для подальшого дослідження та оцінки системи внутрішнього контролю.

У комп'ютерних інформаційних системах оцінка ризику неефективності системи внутрішнього контролю містить такі кроки:

- ідентифікацію конкретних цілей контролю на основі аналізу різних видів помилок в істотній інформації;
- ідентифікацію місць можливої появи певних видів помилок у ланцюгах послідовних операцій;
- ідентифікацію спеціальних процедур контролю, що забезпечують досягнення його конкретних цілей;
- ідентифікацію допоміжних процедур контролю, що необхідні для забезпечення ефективності виконання основних процедур;
- оцінку структури процедур контролю з метою визначення забезпеченого ним рівня ризику неефективності.

Ідентифікація конкретних цілей контролю в комп'ютерних інформаційних системах не відрізняється від цієї операції в ручній системі обробки даних.

Процес ідентифікації місць можливого виникнення помилок у комп'ютерних інформаційних системах значно відрізняється від аналогічного в неавтоматизованому середовищі.

Наприклад, при використанні комп'ютерної обробки інформації відхилення можуть виникати у таких випадках:

1) при підготовці первинних даних, пов'язаній з ланцюгом операцій з отримання дозволу на запуск системи;

2) при немашинній обробці первинних даних, наприклад, при ручному розрахунку суми бухгалтерських даних (тобто процес формування контрольних сум);

3) при перетворенні первинних даних на машинозчитувані форми (запис даних на флоппі-диск для подальшої їх обробки в комп'ютерних інформаційних системах);

4) при передачі інформації від однієї програми до іншої;

5) при ініціюванні операцій комп'ютером (деякі операції комп'ютер здійснює автоматично без втручання користувача, зокрема стандартні операції з нарахування платежів соціального страхування у фонд оплати праці);

б) при виправленні помилок, виявлених внаслідок процедур контролю тощо.

Після ідентифікації місць можливого виникнення помилок з ними пов'язуються конкретні цілі контролю. Наприклад, одна з помилок може призвести до виставлення рахунків з неправильними цінами внаслідок застосування комп'ютерною програмою не тієї бази даних.

Наступною дією контролера/аудитора має стати ідентифікація спеціальних процедур контролю, які можуть попередити виникнення таких помилок або виявити їх. Немає необхідності розглядати всі суттєві процедури контролю, що мають відношення до однієї мети. Достатньо визначити їх мінімальний набір, адекватний завданню досягнення цієї мети.

У комп'ютерній системі бухгалтерського обліку процедури контролю можуть відрізнятися від аналогічних процедур в неавтоматизованих системах. Наприклад, в неавтоматизованих системах визнання платежу візує відповідальна особа на первинному документі. У комп'ютерних системах подібне визнання може мати вигляд паролю. У цьому разі, в системах обох видів методи досягнення цілей контролю відрізняються, що впливає на підходи до державного фінансового аудиту.

Зібрана інформація про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю має бути достатньою для обґрунтування одного з висновків:

- ризик неефективності контролю може бути оцінений як низький, а аудиторське тестування системи контролю буде ефективним. У цьому разі контролер/аудитор може продовжити тестування системи контролю;
- ризик неефективності контролю може бути оцінений як низький, але контрольний захід може бути неефективним у разі тестування системи контролю. Контролеру/аудитору слід сконцентрувати увагу на загальних процедурах перевірки;
- ризик неефективності контролю може бути оцінений як високий.



Політика в галузі контролю та відповідні процедури не є достатніми для попередження помилок та їх виявлення. У цьому разі контролер/аудитор застосовує загальні процедури перевірки.

Оцінка системи внутрішнього контролю установи чи підприємства в умовах використання комп'ютерних інформаційних систем залежить від особливостей їх побудови та функціонування.

Середовище комп'ютерних інформаційних систем, в якому використовуються персональні комп'ютери, є менш складним порівняно з середовищем систем, контрольованих централізовано. У першому випадку прикладні програми можуть бути розроблені користувачами, що володіють основними навичками обробки даних. У таких випадках контроль за процесом системної розробки та операціями не може розглядатися розробником, користувачем або керівником у комп'ютерному середовищі як важливий або ефективний з точки зору співвідношення витрат і результатів.

Проте, оскільки дані були оброблені комп'ютером, користувачі такої інформації безпідставно можуть покладатися на фінансову інформацію, що зберігається або підготовлена з використанням комп'ютера. Оскільки персональні комп'ютери орієнтовані на індивідуальних кінцевих користувачів, точність і достовірність підготовленої фінансової інформації буде залежати від засобів внутрішнього контролю, встановлених керівництвом і прийнятих користувачем.

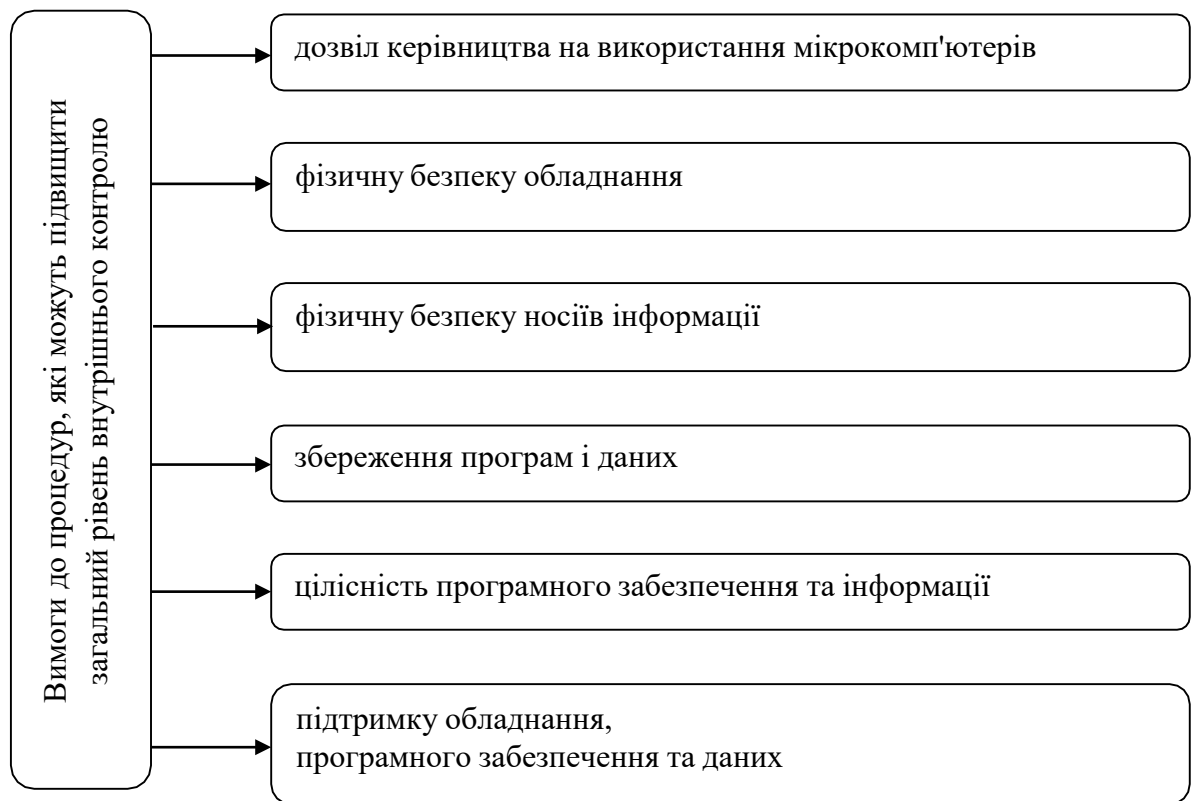
Наприклад, якщо комп'ютером користуються кілька осіб без належного контролю, то програми і дані одного користувача, що зберігаються на вбудованому носії інформації, можуть стати предметом недозволеного користування, зміни або крадіжки.

Процедури, які можуть підвищити загальний рівень внутрішнього контролю при зазначеній організації комп'ютерних інформаційних систем, повинні містити (рис. 5.).

Вплив комп'ютерних інформаційних систем на систему бухгалтерського обліку залежить від:

- ступеня використання комп'ютерів для обробки бухгалтерських даних;
- виду і значущості фінансових операцій, що обробляються;
- характеру файлів і програм, що використовуються.

До засобів внутрішнього контролю, характерних для використання інтерактивних комп'ютерних систем, належать процедури, призначені для обмеження доступу до програм і даних, контроль за пароллями, нагляд за удосконаленням та обслуговуванням системи. Також необхідно забезпечити формування належних засобів контролю програмування, ведення журналів операцій, здійснення санкціонування початку обробки інформації.



**Рис. 5.** *Вимоги до процедур, які можуть підвищити загальний рівень внутрішнього контролю при зазначеній організації комп'ютерних інформаційних систем, повинні містити*

Для забезпечення належного функціонування системи внутрішнього контролю в умовах використання інтерактивних комп'ютерних систем має бути можливість редагування системи терміналу, виконання процедур віднесення записів до належного періоду, здійснення контролю файлів та забезпечення зіставлення інформації.

Вплив інтерактивних комп'ютерних систем на систему бухгалтерського обліку і супутні ризики залежить від:

- ступеня, в якому інтерактивні комп'ютерні системи застосовуються для обробки бухгалтерських даних;
- типу і значущості фінансових операцій, що обробляються;
- характеру файлів і програм, що застосовуються у бухгалтерському додатку.

Загальні засоби контролю комп'ютерних інформаційних систем, що набувають особливої важливості в середовищі використання баз даних, можуть бути поділені на такі групи:

- стандартний підхід до розробки та підтримки прикладних програм. Це передбачає дотримання впорядкованого, покрокового підходу всіма особами, що займаються розробкою та модифікацією прикладних програм, а також аналіз впливу нових та існуючих операцій на базу даних кожного разу, коли необхідна модифікація;
- право власності на дані. З метою точності та цілісності кожного елемента даних з боку адміністратора бази даних вимагається чіткий розподіл відповідальності. На одного користувача даних необхідно покласти відповідальність за визначення правил доступу і безпеки, зокрема й за те, які особи можуть використовувати дані (доступ) і які функції вони можуть виконувати (безпека);
- доступ до бази даних. Доступ може бути обмежений шляхом використання паролів. Ці обмеження стосуються людей, терміналів та програм. Необхідно запровадити відповідні процедури для зміни паролів, забезпечення їх конфіденційності, а також для перевірки і розслідування спроб порушень безпеки. Узгодження паролів з певними терміналами, програмами та даними допомагає гарантувати, що користуватися, змінювати та знищувати дані зможуть лише авторизовані користувачі та програми. Доступ користувачів до різних елементів баз даних може додатково контролюватися шляхом використання авторизованих таблиць. Неправильне виконання процедур доступу може призвести до неавторизованого доступу до даних і баз даних;
- розподіл обов'язків. Відповідальність за виконання різних операцій, необхідних для розробки, впровадження та експлуатації баз даних розподіляється між технічним, проектним, адміністративним персоналом та користувачами. До їхніх обов'язків входять проектування баз даних, адміністрування та експлуатація. Відповідний розподіл цих обов'язків необхідний для забезпечення повноти, цілісності і точності баз даних.

Вплив комп'ютерних інформаційних систем, що передбачають використання баз даних у системі бухгалтерського обліку, залежить від:

- ступеня використання баз даних прикладними бухгалтерськими програмами;
- виду і значення обробки фінансових операцій;
- характеру баз даних, систем управління баз даних, завдані, адміністрування баз даних і прикладних програм;
- загальних засобів контролю комп'ютерних інформаційних систем, які є важливими в середовищі використання баз даних.

Оцінка системи внутрішнього контролю та її впливу на організацію та функціонування системи бухгалтерського обліку підприємства чи установи, де використовуються комп'ютерні інформаційні системи, передбачає виконання двох етапів.

Метою першого етапу є збирання необхідної інформації про систему внутрішнього контролю, систему бухгалтерського обліку і процедури контролю для виявлення можливостей використання елементів внутрішнього контролю як основи для планування змісту, розподілу у часі та глибини процедур аудиту державних фінансів. Дії контролера/аудитора на цьому етапі мають бути сплановані таким чином, щоб забезпечити розуміння системи внутрішнього контролю і потоку операцій у системі бухгалтерського обліку. Вивчення системи внутрішнього контролю дає загальну уяву про:

- організаційну структуру;
- прийняту систему передачі обов'язків і повноважень;
- методи контролю, включаючи внутрішній аудит (за його наявності).

Розуміння організаційної структури підприємства передбачає визначення місця комп'ютерних систем у ньому. Розуміння організаційної структури - невід'ємна частина оцінки ризику неефективності контролю в цілому. При аналізі структури комп'ютерних систем підприємства під час державного фінансового аудиту, аудитор має на меті:

- опис комп'ютерних ресурсів, включаючи апаратні засоби, послуги сторонніх центрів, а також місць, в яких можливий доступ до комп'ютерних систем;
- опис організації роботи комп'ютерних інформаційних систем щодо діяльності обслуговуючого персоналу та його взаємодії з персоналом інших відділів.

Опис комп'ютерних ресурсів сприяє можливості аналізу роботи комп'ютерної інформаційної системи, виявленню місця доступу до комп'ютерних ресурсів, що застосовуються для обробки бухгалтерської інформації, розкриттю політики підприємства чи установи у сфері контролю доступу до комп'ютерних ресурсів.

Під час фінансового контролю необхідно отримати інформацію про керівництво з ведення бухгалтерського обліку і здійснення політики в інших сферах, включаючи експлуатацію комп'ютерних систем, формальних описів занять для персоналу, що обслуговують або користуються комп'ютерними інформаційними системами.

Контролер/аудитор має скласти уявлення про управління комп'ютерними ресурсами підприємства і розподіл пріоритетів їх використання. Також слід з'ясувати, чи знають співробітники відділів підприємства стандарти і процедури, що застосовуються при комп'ютерній обробці даних.

Складовою етапу вивчення комп'ютерних інформаційних систем під час фінансового контролю є дослідження процедур контролю, що застосовуються адміністрацією, серед яких можуть бути:

- дотримання стандартів при розробці системи і документації, оцінка ступеня їх використання;
- забезпечення належної якості процедур модифікації системи, наприклад, процедур внесення змін у звітні форми або файли;
- існування процедур, що обмежують доступ до закритої інформації, зокрема, до інформації, втрата якої може завдати шкоди її власнику;
- створення відповідних умов доступу до фінансових та інших звітів;
- забезпечення наявності внутрішнього аудиту та відповідних процедур контролю та його участь в аналізі бухгалтерської інформації, обробленої на комп'ютері.

Після формування уяви про систему внутрішнього контролю, вивчають систему бухгалтерського обліку, зокрема послідовність виконання операцій.

Може виявитися, що особи, відповідальні за внутрішній аудит, або інші співробітники підприємства чи установи мають готову документацію, що стосується послідовності виконання операцій, яка може бути корисною для розуміння системи бухгалтерського обліку. Тому на ранній стадії планування перевірки доцільно з'ясувати в осіб, відповідальних за внутрішній аудит, чи існує подібна документація.

Вивчення послідовності операцій, що виконується в системі бухгалтерського обліку, необхідне для розробки ефективних аудиторських процедур.

Виявлення послідовного ланцюга операцій для кожного з завдань бухгалтерського обліку, пов'язаного з істотною інформацією, починається з розгляду наданого підприємством опису цих завдань. При використанні комп'ютерних інформаційних систем для обробки істотної інформації опис має містити керівництво та інструкції для користувача, структуру файлів та коментарі.

---

## *Тема 9. Організація оформлення результатів контрольних заходів*

---

1. Формування висновків, надання пропозицій та використання результатів державного фінансового аудиту.
2. Висновок незалежного аудитора: суть, призначення та порядок складання.
3. Узагальнення результатів внутрішньогосподарського контролю

### **1. Формування висновків, надання пропозицій та використання результатів державного фінансового аудиту.**

Аудиторський висновок, який подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі – Комісія) при розкритті інформації про результати діяльності інститутів спільного інвестування (пайових та корпоративних інвестиційних фондів) та компанії з управління активами, повинен бути складений відповідно до вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА), зокрема до МСА 700 “Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності”, МСА 705 “Модифікація думки у звіті незалежного аудитора”, МСА 706 “Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора”, МСА 710 “Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність”, МСА 720 “Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність”, МСА 250 “Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності”, МСА 550 “Пов’язані сторони”, МСА 610 “Використання роботи внутрішніх аудиторів”.

1. Основні вимоги до аудиторського висновку при розкритті інформації про результати діяльності інститутів спільного інвестування (пайових та корпоративних інвестиційних фондів)
2. Аудиторський висновок складається з двох розділів:
  - 1) “Звіт щодо фінансової звітності”:  
вступний параграф;

відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність;  
відповідальність аудитора;  
висловлення думки;

2) “Звіт про інші правові та регуляторні вимоги”:

опис питань і висновки, яких дійшов аудитор;  
допоміжна інформація, яка розкривається в аудиторському висновку;  
основні відомості про аудиторську фірму;  
основні відомості про умови договору на проведення аудиту;  
підпис аудитора;  
дата аудиторського висновку.

2. Аудиторський висновок має заголовок, який чітко вказує на те, що це є звіт незалежного аудитора, а саме: “Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)

щодо річної  
фінансової  
звітності

\_\_\_\_\_,  
(найменування інституту спільного інвестування)

активи якого  
перебувають в  
управлінні

\_\_\_\_\_  
(найменування компанії з управління активами)

станом на 31 грудня \_\_\_\_\_ року”.

3. Аудиторський висновок адресується тим, для кого він був підготовлений. Адресат – Комісія, загальні збори, наглядова рада тощо.

4. Розділ “Звіт щодо фінансової звітності”.

Вступний параграф, у якому зазначаються:

1) основні відомості про інвестиційний фонд:

повне найменування;

код за ЄДРПОУ (для корпоративних інвестиційних фондів (далі – КІФ));

вид діяльності за КВЕД (для КІФ);

тип, вид та клас фонду;

дата та номер свідоцтва про внесення інвестиційного фонду до ЄДРІСІ;

реєстраційний код за ЄДРІСІ;

строк діяльності інвестиційного фонду (для строкових інвестиційних фондів);

місцезнаходження (для КІФ);

2) основні відомості про компанію з управління активами (далі – КУА):

повне найменування;

код за ЄДРПОУ;

вид діяльності за КВЕД;

місцезнаходження.

Опис аудиторської перевірки, у якому зазначається, що аудит було проведено відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та цих Вимог, вказується назва кожного із фінансових звітів, які входять до складу перевіреної фінансової звітності, із зазначенням дати або періоду, за який вони складені, а також посилання на стислий виклад облікової політики та іншу пояснювальну інформацію щодо фінансової звітності.

У параграфі з описом питань щодо відповідальності управлінського персоналу за підготовку та достовірне представлення фінансових звітів описується відповідальність тих осіб, на яких покладено зобов'язання із складання фінансової звітності, зокрема відповідальність за складання фінансової звітності до застосованої концептуальної основи фінансової звітності (Міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”), а також за внутрішній контроль, необхідний для складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

У параграфі, який стосується відповідальності аудитора, зазначається, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту, пояснюється, що вимагають стандарти від аудитора, та наводиться опис аудиту як виконання аудиторських процедур, а також



вказується, чи забезпечують отримані аудиторські докази, на думку аудитора, достатню та відповідну основу для висловлення аудиторської думки.

Аудиторська думка щодо фінансової звітності повинна бути сформульована відповідно до МСА 700 “Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності”, МСА 705 “Модифікація думки у звіті незалежного аудитора”, МСА 706 “Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора”.

Аудитор може висловити немодифіковану або модифіковану думку. При висловленні немодифікованої думки зазначається, що фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах або надає достовірну та справедливу інформацію, що має бути подана у фінансовій звітності.

Модифікована думка висловлюється, якщо аудитор на основі отриманих аудиторських доказів дійшов висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, або аудитор не мав можливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

Типи модифікованої думки:

умовно-позитивна думка;

негативна думка;

відмова від висловлення думки.

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, до аудиторського висновку включається параграф “Підстава для висловлення умовно-позитивної думки”, “Підстава для висловлення негативної думки” або “Підстава для відмови від висловлення думки”.

Для висловлення умовно-позитивної думки аудитор вказує, що, за винятком можливого впливу питання (питань), про яке (які) йдеться у параграфі “Підстава для висловлення умовно-позитивної думки”, фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливу інформацію про) фінансовий стан.

Для висловлення негативної думки аудитор зазначає, що фінансова звітність не відображає достовірно (або фінансова звітність не надає достовірну та справедливу інформацію про) фінансовий стан.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, він повинен зазначити, що у зв'язку із значущістю питання (питань), описаного (описаних) у параграфі “Підстава для відмови від висловлення думки”, аудитор не мав можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки. Відповідно аудитор не висловлює думку щодо фінансової звітності.

Аудитор для того, щоб привернути увагу користувачів до питання, яке розкрито у фінансовій звітності або не розкрито у фінансовій звітності, але є, на думку аудитора, важливим для розуміння, може включити до аудиторського висновку додаткову інформацію. Така додаткова інформація наводиться в параграфах, які розміщуються після параграфа “Висловлення думки”.

“Пояснювальний параграф” стосується тільки тієї інформації, яка була подана чи розкрита у фінансовій звітності.

Параграф “Інші питання” включається, якщо аудитор вважає за потрібне повідомити про питання, яке не було розкрито у фінансовій звітності.

## 5. Розділ “Звіт про інші правові та регуляторні вимоги”.

Опис питань і висновки, яких дійшов аудитор щодо:

відповідності розміру статутного капіталу установчим документам (при розкритті інформації про діяльність КІФ);

формування та сплати статутного капіталу (для КІФ) у встановлені законодавством терміни (сплачено повністю чи частково). У разі якщо статутний капітал сплачено не у повному обсязі, зазначається розмір сплаченої та несплаченої частини статутного капіталу;

інформації про активи, зобов'язання та чистий прибуток (збиток) інвестиційного фонду відповідно до застосованих стандартів фінансової звітності. Зазначається інформація про суми активів, зобов'язань, зміни, які відбулися порівняно з попереднім періодом, фактори, які вплинули на розмір

чистого прибутку (збитку), підтверджуються достовірність, повнота та відповідність законодавству даних щодо визнання, класифікації та оцінки активів та зобов'язань.

Наводиться інформація про:

дотримання вимог нормативно-правових актів Комісії, що регулюють порядок визначення вартості чистих активів інститутів спільного інвестування (далі – ІСІ);

відповідність складу та структури активів, що перебувають у портфелі ІСІ, вимогам законодавства, що висуваються до окремих видів ІСІ;

дотримання вимог законодавства щодо суми витрат, які відшкодовуються за рахунок активів ІСІ;

дотримання законодавства в разі ліквідації ІСІ;

відповідність розміру активів ІСІ мінімальному обсягу активів, встановленому законом;

наявність та відповідність системи внутрішнього аудиту (контролю), необхідної для складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки;

стан корпоративного управління відповідно до законодавства України (для КІФ).

Допоміжна інформація, яка розкривається в аудиторському висновку:

наводиться інформація про перелік пов'язаних осіб, які були встановлені аудитором у процесі виконання процедур аудиту фінансової звітності. Зокрема, аудитор повинен перевірити документи на ознаки існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами (зокрема афілійованими особами), що виходять за межі нормальної діяльності, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав аудитору. Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу із запитом щодо характеру таких операцій та можливої участі пов'язаних сторін;

наводиться інформація про наявність подій після дати балансу, які не були відображені у фінансовій звітності, проте можуть мати суттєвий вплив на фінансовий стан;

наводиться інформація про ступінь ризику ІСІ на основі аналізу результатів пруденційних показників діяльності таких ІСІ;

аудитор може навести іншу фінансову інформацію відповідно до законів України та нормативно-правових актів Комісії.

Основні відомості про аудиторську фірму:

повне найменування аудиторської фірми відповідно до установчих документів, якою було здійснено аудиторську перевірку;

код за ЄДРПОУ;

номер і дата видачі Свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, виданого Аудиторською палатою України (далі – АПУ);

номер, серія, дата видачі Свідоцтва про внесення до Реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів, виданого Комісією;

прізвище, ім'я, по батькові аудитора, який проводив аудиторську перевірку, та серія, номер, дата видачі Сертифіката аудитора, виданого АПУ;

місцезнаходження.

Основні відомості про умови договору на проведення аудиту:

дата та номер договору на проведення аудиту;

дата початку та дата закінчення проведення аудиту.

Підпис аудитора, який проводив перевірку, та/або підпис директора аудиторської фірми. Відбиток печатки аудиторської фірми (за наявності).

{Абзац двадцять дев'ятий пункту 5 розділу II із змінами, внесеними згідно з Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 1652 від 09.12.2014}

Дата складання аудиторського висновку.

III. Основні вимоги до аудиторського висновку при розкритті інформації про результати діяльності компанії з управління активами

1. Аудиторський висновок складається з двох розділів:

1) “Звіт щодо фінансової звітності”:

вступний параграф;

відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність;

відповідальність аудитора;

висловлення думки;

2) “Звіт про інші правові та регуляторні вимоги”:

опис питань і висновки, яких дійшов аудитор;

допоміжна інформація, яка розкривається в аудиторському висновку;

основні відомості про аудиторську фірму;

основні відомості про умови договору на проведення аудиту;

підпис аудитора;

дата аудиторського висновку.

2. Аудиторський висновок має заголовок, який чітко вказує на те, що це є звіт незалежного аудитора, а саме: “Аудиторський висновок

(звіт незалежного аудитора) щодо

річної фінансової звітності

---

(найменування компанії з управління активами)

станом на 31 грудня \_\_\_\_\_ року”.

3. Аудиторський висновок адресується тим, для кого він був підготовлений. Адресат – Комісія, наглядова рада тощо.

4. Розділ “Звіт щодо фінансової звітності”.

Вступний параграф, у якому зазначаються:

основні відомості про КУА:

повне найменування;

код за ЄДРПОУ;

вид діяльності за [КВЕД](#);

серія, номер, дата видачі та термін чинності ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів – діяльності з управління активами інституційних інвесторів;

перелік інституційних інвесторів, активи яких перебувають в управлінні КУА;

місцезнаходження.

Опис аудиторської перевірки, у якому зазначається, що аудит було проведено відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та цих Вимог, вказується назва кожного із фінансових звітів, які входять до складу перевіреної фінансової звітності, із зазначенням дати або періоду, за який вони складені, а також посилання на стислий виклад облікової політики та іншу пояснювальну інформацію щодо фінансової звітності.

5. Параграфи щодо відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність, відповідальності аудитора, висловлення думки щодо фінансової звітності з розділу “Звіт щодо фінансової звітності” складаються відповідно до [підпунктів 2 – 5 пункту 4 розділу II](#) цих Вимог.

6. Розділ “Звіт про інші правові та регуляторні вимоги”.

Опис питань і висновки, яких дійшов аудитор щодо:

відповідності розміру статутного та власного капіталу вимогам законодавства України;

інформації про активи, зобов’язання та чистий прибуток (збиток) відповідно до застосованих стандартів фінансової звітності. Зазначається інформація про суми активів, зобов’язань, зміни, які відбулися порівняно з попереднім періодом, фактори, які вплинули на розмір чистого прибутку (збитку), підтверджуються достовірність, повнота та відповідність чинному законодавству даних щодо визнання, класифікації та оцінки активів та зобов’язань;

формування та сплати статутного капіталу у встановлені законодавством терміни (сплачено повністю чи частково). У разі якщо статутний капітал сплачено не у повному обсязі, зазначається розмір сплаченої та несплаченої частини статутного капіталу;

відповідності резервного фонду установчим документам.

Наводиться інформація про:

дотримання вимог нормативно-правових актів Комісії, що регулюють порядок складання та розкриття інформації компаніями з управління активами,

які здійснюють управління активами інституційних інвесторів та/або недержавних пенсійних фондів;

наявність та відповідність системи внутрішнього аудиту (контролю), необхідної для складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки;

стан корпоративного управління відповідно до законодавства України.

Допоміжна інформація, яка розкривається в аудиторському висновку:

наводиться інформація про перелік пов'язаних осіб, які були встановлені аудитором у процесі виконання процедур аудиту фінансової звітності. Зокрема, аудитор повинен перевірити документи на ознаки існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами (зокрема афілійованими особами), що виходять за межі нормальної діяльності, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав аудитору. Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу із запитом щодо характеру таких операцій та можливої участі пов'язаних сторін;

наводиться інформація про наявність подій після дати балансу, які не були відображені у фінансовій звітності, проте можуть мати суттєвий вплив на фінансовий стан;

наводиться інформація про ступінь ризику КУА, наведена на основі аналізу результатів пруденційних показників діяльності КУА;

аудитор може навести іншу фінансову інформацію відповідно до законів України та нормативно-правових актів Комісії.

Основні відомості про аудиторську фірму:

повне найменування аудиторської фірми відповідно до установчих документів, якою було здійснено аудиторську перевірку;

код за ЄДРПОУ;

номер і дата видачі Свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, виданого АПУ;

номер, серія, дата видачі Свідоцтва про внесення до Реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів, виданого Комісією;

прізвище, ім'я, по батькові аудитора, який проводив аудиторську перевірку, та серія, номер, дата видачі Сертифіката аудитора, виданого АПУ; місцезнаходження.

Основні відомості про умови договору на проведення аудиту:

дата та номер договору на проведення аудиту;

дата початку та дата закінчення проведення аудиту.

Підпис аудитора, що проводив перевірку, та підпис директора аудиторської фірми. Відбиток печатки аудиторської фірми (за наявності).

{Абзац двадцять шостий пункту 6 розділу III із змінами, внесеними згідно з Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 1652 від 09.12.2014}

В кінця зазначається дата складання аудиторського висновку.

## **2. Висновок незалежного аудитора: суть, призначення та порядок складання.**

Аудитор — це фітнес-тренер для вашого бізнесу. Він виявить проблеми и складе план тренувань, і в результаті у вас буде компанія, готова до різних випробувань і навантажень.

Як працює аудитор? Він, як і фітнес-тренер, проводить збір і обробку даних, робить висновки про те, що варто підкачати в першу чергу, — це і є звіт аудитора щодо фінансової звітності. А планом тренувань стане лист керівництву — детальний огляд критичних і важливих питань, на які менеджменту варто звернути увагу.

Звіт аудитора показує, чи є у компанії проблеми

Розробники правил аудиту вважають звіт аудитора настільки важливим документом, що виділили окремий [Міжнародний стандарт аудиту 700 \(МСА 700\)](#) для врегулювання питань, пов'язаних із формою і змістом цього документа.

МСА 700 містить приклади звіту незалежного аудитора, а також доволі детальні вимоги щодо змісту його розділів. Окрім стандартних юридичних елементів (заголовка, адресата, дати висновку, інформації про відповідальність сторін, підпису аудитора та його адреси), звіт повинен містити таку інформацію:

1. Перелік перевіреної інформації (фінансової звітності або іншої фінансової інформації, залежно від предмета договору про надання аудиторських послуг).





Орієнтиром для того, чи потрібно інвестору бізнесу хвилюватися за результати аудиторської перевірки, є характер аудиторського висновку. Аудитор, висловлюючи свою думку про фінансову звітність (за результатами обов'язкового аудиту) або про предмет аудиторського дослідження (за результатами ініціативного аудиту), може надати один із трьох видів думки:

- негативна думка;
- із застереженням;
- позитивна думка.

Також аудитор може надати відмову від висловленої думки.

Якщо аудитор висловив **негативну думку** за результатами аудиту, це означає, що під час його проведення встановлені суттєві порушення і перекручення, допущені підприємством. Їх перелік наводиться у додатку до цього висновку.

**Думка із застереженням** означає, що загалом аудитор задоволений станом обліку та звітності на підприємстві, але певні ділянки роботи викликають у нього сумніви щодо того, чи правильні вони.

Для того щоб дізнатися, що саме зумовило такий висновок аудитора, слід звернутися безпосередньо до його тексту. У ньому мають бути вказані застереження, які не дозволяють аудитору висловити позитивну думку про стан звітності.

**Позитивний висновок** означає, що аудитор не виявив суттєвих помилок у фінансовій звітності. Надання позитивного висновку за результатами аудиту означає, що аудитор вважає звітність підприємства достовірною та такою, що відповідає правилам бухгалтерського обліку.

Однак надання позитивного висновку за результатами будь-якого аудиту не є абсолютною гарантією того, що помилки чи зловживання відсутні взагалі. Аудитор у своїй роботі обмежений власними судженнями, досвідом і тією інформацією, яку йому надали, а інколи й власним інтелектом та старанністю.

Якщо перевірка проведена детально і є довіра до аудитора, тоді можна сприймати на віру і його висновок. У протилежному випадку висновок аудитора може бути лише документом, який доповнює загальне уявлення про стан справ на фірмі, але не визначає його.

До фітнес-тренера можна звернутися тоді, коли з'явилися задишка і зайвий жирок. Але краще не чекати цього моменту, а тримати себе в формі постійно. І аудиторські перевірки не варто відкладати до того часу, коли бізнесу почнуть загрожувати серйозні неприємності. Завжди простіше провести профілактику, аніж боротися з наслідками нерозумного управління. А знаючи свої слабкі місця, цих наслідків можна просто уникнути.

Згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» цілями аудитора є: – сформулювати думку про фінансові звіти відповідно до оцінки висновків на

підставі отриманих аудиторських доказів; – чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який також описує підставу для висловлення такої думки. Під час формулювання думки аудитор повинен оцінити, чи фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої концептуальної основи фінансової звітності, яка призначена відповідати загальним потребам широкого кола користувачів фінансової звітності.

Така оцінка передбачає розгляд якісних аспектів у суб'єкта господарювання практик обліку, зокрема:

а) чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані й застосовані;

б) чи обрані та застосовані облікові політики відповідають застосованій концептуальній основі фінансової звітності та є належними;

в) чи є обґрунтовані облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом;

г) чи є інформація, подана в фінансовій звітності, доречною, зрозумілою, достовірною і порівнюваною;

г) чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття даних так, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності;

д) чи є належною термінологія, що використовується в фінансовій звітності, зокрема назва кожного фінансового звіту.

Події після дати балансу стосуються відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансових звітів (за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 10 «Події після дати балансу») – датою балансу та датою затвердження фінансових звітів до публікації. Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок (МСА 560 «Подальші події»). Термін «подальші події» використовується як для визначення подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою аудиторського висновку, так і для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського висновку.

Датою фінансових звітів є дата останнього періоду, що описується фінансовими звітами (дата останнього балансу у фінансових звітах, що проходять аудиторську перевірку). Датою публікації фінансових звітів вважається дата, коли аудиторський висновок та фінансові звіти, які пройшли аудиторську перевірку, стають доступними третім сторонам (дата подання їх до регуляторних органів). Дата аудиторського висновку – це дата, якою датує аудитор свій висновок щодо фінансових звітів. Дата затвердження фінансових звітів – це дата, коли особи, що мають визнані повноваження, оголошують, що вони підготували повний комплект фінансових звітів суб'єкта господарювання (включно з відповідними примітками), та що вони за них відповідальні.

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість у відношенні всіх істотних подій аж до дати складання аудиторського висновку. Він повинен переконатися в тому, що подальші події прийняті до уваги або розкриті у фінансових звітах. Події, що потребують розкриття, не повинні бути відображені в головних формах річної фінансової звітності. Активний пошук свідоцтв щодо подій, які відбуваються після дати аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансових звітів, не є обов'язком аудитора, але аудитор не

повинен нехтувати будь-якою інформацією, про яку він довідався до дати затвердження звіту.

На завершальній стадії аудиторської перевірки фінансової звітності узагальнюються результати та складається підсумкова документація, що включає аудиторський висновок і звіт аудитора перед клієнтом. Аудиторський висновок – це офіційний, стандартизований відповідною концептуальною основою аудиту документ, який надається внаслідок аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором, і містить чітко сформульовану думку аудитора (викладену письмово) щодо повноти, достовірності й законності обліково-звітної інформації, фінансових звітів загалом. МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності. Цей стандарт також розглядає форму і зміст аудиторського звіту, що надається за результатами аудиту фінансової звітності.

Згідно з МСА аудиторська думка може бути не модифікованою (безумовно-позитивна) та модифікована. Аудитор висловлює не модифіковану (безумовно-позитивну) думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор висловлює модифіковану думку в аудиторському звіті, якщо: а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність загалом містить суттєві викривлення; б) не може отримати достатні й належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» розглядає, як змінюється форма та зміст аудиторського звіту, коли аудитор висловлює модифіковану думку.

Цей стандарт визначає три типи модифікованих думок:

1) умовно-позитивна – думка аудитора, яку він висловлює в разі: – отримавши достатні й прийнятні аудиторські докази, аудитор доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, але не мають всеохоплюючий вплив на фінансову звітність; – не має змоги отримати достатні й відповідні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, але не всеохоплюючим.

2) негативна – це думка аудитора, коли він, отримавши достатні й прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення одночасно є суттєвими та всеохоплюючими для фінансової звітності;

3) відмова від висловлення думки – це ситуація, коли аудитор не має змоги отримати достатні й відповідні аудиторські докази для обґрунтування думки, однак доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність

невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючими для фінансової звітності.

Всеохоплюючим на фінансову звітність вважають вплив, який, за судженням аудитора: – не обмежується конкретними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності; – якщо й є обмеженим, як це визначено вище, охоплює або може охоплювати значну частину фінансової звітності; – має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами, якщо йдеться про розкриття інформації.

У разі висловлення аудитором модифікованої думки щодо фінансової звітності він повинен додатково до окремих елементів, передбачених вимогами МСА 700, включити до аудиторського звіту параграф із описанням питання, що спричинило модифікацію думки. Аудитор цей параграф наводить безпосередньо перед параграфом, де висловлена думка аудитора.

До того ж аудитор для параграфу, де висловлена модифікована думка, використовує заголовок «Умовно-позитивна думка», «Негативна думка», «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин, описаних у параграфі «Підстава для висловлення думки». Крім цього, аудитор вносить зміни до параграфу, де описана відповідальність аудитора, залежно від обставин виконання (не можливості виконання) завдання на аудит.

Характер суттєвих викривлень у фінансовій звітності може бути пов'язаний із:

- 1) прийнятністю обраних облікових політик;
- 2) застосуванням обраних облікових політик;
- 3) прийнятністю чи адекватністю розкриттів у фінансовій звітності.

У розрізі прийнятності облікових політик, обраних управлінським персоналом, суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, якщо: – обрані облікові політики не узгоджуються із застосованою концептуальною основою фінансової звітності; – фінансова звітність, зокрема відповідні примітки, не відображає відповідні операції та події у спосіб, що забезпечує достовірне подання. У розрізі застосування обраних облікових політик суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати: – у зв'язку з порушення концептуальної основи фінансової звітності або з порушенням послідовності застосування між обліковими періодами; – у зв'язку з методом застосування обраних облікових політик (наприклад ненавмисна помилка під час застосування).

У розрізі прийнятності чи адекватності розкриттів у фінансовій звітності суттєві викривлення можуть виникати, якщо:

– фінансова звітність не включає всі розкриття, що їх вимагає застосована концептуальна основа фінансової звітності;

– розкриття у фінансовій звітності не подані відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності;

– у фінансовій звітності відсутні розкриття, необхідні для забезпечення достовірного подання.

Неможливість отримати аудитором достатні й належні аудиторські докази також іменується як «обмеження обсягу аудиту» та може виникнути внаслідок:

- 1) обставин поза контролем суб'єкта господарювання;
- 2) обставин, що стосуються характеру чи графіку роботи аудитора;
- 3) обмежень, установлених управлінським персоналом.

Прикладами обставин поза контролем суб'єкта господарювання можуть бути:

– облікові записи суб'єкта господарювання були знищені;

– облікові записи значущого компонента фінансової звітності були вилучені урядовими органами на невизначений час.

Приклади обставин, що стосуються характеру чи графіку роботи аудитора, можуть виникати, коли:

– суб'єкт господарювання зобов'язаний вести облік асоційованого підприємства за методом участі в капіталі, а аудитор не має можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо фінансової інформації останнього для оцінки прийнятності й належності обліку за методом участі в капіталі;

– часові рамки призначення аудитора є такими, що він не має змоги спостерігати за інвентаризацією фізичних активів;

– аудитор визначає, що у разі, якщо засоби контролю суб'єкта господарювання неефективні, виконання тільки процедур по суті є недостатнім.

Приклади неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів унаслідок обмеження обсягу аудиту, встановлення управлінським персоналом, включають обставини, якщо управлінський персонал перешкоджає аудитору:

– спостерігати за інвентаризацією фізичних активів;

– у поданні запитів на підтвердження залишків на певному рахунку.

Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання поданого чи розкритого в фінансовій звітності, яке, за його судженням, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф за умови, що він отримав достатні і належні аудиторські докази того, що це питання не було суттєво викривлене в фінансовій звітності.

Такий параграф стосується тільки тієї інформації, яка була подана чи розкрита у фінансовій звітності.

МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» розглядає, як змінюється форма та зміст аудиторського звіту, коли аудитор включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф чи параграф з інших питань, зокрема:

а) аудитор розміщує пояснювальний параграф у звіті після параграфа «Висловлення думки»;

б) використовує заголовок «Пояснювальний параграф» чи інший належний заголовок;

в) у цьому параграфі чітко зазначається питання, що висвітлюється та де саме у фінансовій звітності знайти інформацію, яка повною мірою розкриває його;

г) аудитор зазначає, що думка не модифікується у зв'язку з висвітленим питанням.

До обставин, за яких може бути потрібним пояснювальний параграф, належать:

1) невизначеність щодо майбутніх результатів непередбачуваного судового процесу або дій регуляторних органів;

2) дострокове застосування (якщо це дозволено) нового стандарту бухгалтерського обліку (наприклад Міжнародного стандарту фінансової звітності), що має значний вплив на фінансову звітність до дати набрання чинності цим стандартом;

3) велика катастрофа, яка справила чи може справляти значний вплив на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Включення до аудиторського звіту пояснювального параграфа не впливає на аудиторську думку та не замінює висловлення аудитором модифікованої думки, якщо цього вимагають обставини певного завдання з аудиту.

Максимальні повноваження під час визначення обсягу аудиту має власник, а представники державних контролюючих органів і контрагенти – тільки в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами. Надання рекомендацій щодо інформування управлінського персоналу з питань аудиту обговорено в МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу».

Уся інформація з питань аудиту, яка має значення для управлінського персоналу, в усній чи письмовій формі, повинна бути задокументована в робочих документах аудитора.

Після закінчення аудиторської перевірки керівництво підприємства також має вчинити низку дій для реалізації матеріалів аудиту.

### 3. Узагальнення результатів внутрішньогосподарського контролю

Під результатами внутрішньогосподарського контролю слід розуміти інформацію щодо порушень та невідповідностей, встановлених під час здійснення поточного та подальшого контролю. Узагальнення такої інформації має на меті наступне:

1) **надання оцінки стану організаційта ефективності роботи в підрозділах підприємства** (наприклад, для визначення обсягу додаткової заробітної плати, вирішення питання щодо розширення або зменшення повноважень на укладання договорів, оцінки кадрового забезпечення тощо);

2) **аналіз систем контролю**, встановлених на підприємстві, **на предмет їх достатності** для дотримання вимог чинного законодавства і **ефективності** для досягнення цілей підприємства.

Збір інформації здійснюється на підставі управлінської звітності підприємства (зведені довідки за результатами перевірок подальшого контролю, внутрішнього аудиту; аналітичні таблиці щодо виконання встановлених показників, дотримання лімітів на здійснення операцій, виконання доведених планів тощо).

Внутрішньогосподарський контроль являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна господарського суб'єкта, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. У той же час цей контроль є складовою частиною ринкового механізму, одним із прийомів перевірки виконання прийнятих рішень, найважливішою функцією управління економікою.

У зв'язку з цим доцільно:

- визначити роль і значення внутрішньогосподарського контролю в системі управління та фінансово-господарської діяльності підприємств;

- дати неупереджену оцінку сучасному стану та визначити напрями розвитку внутрішньогосподарського контролю (попереднього, поточного тощо).

За нинішніми судженнями проблем контролю загальна концепція контрольно-аналітичної системи в управлінні процесом диверсифікації передбачає такі основні елементи: визначення цілей, функцій, об'єктів, показників, моделей здійснення, рівнів, суб'єктів, інструментарій [4].

Узагальнення теорії й практики внутрішньогосподарського контролю дає змогу зробити висновок про те, що все ще існує необхідність дослідження й опрацювання нових методичних підходів до формування й проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах.

Необхідність існування системи організації та методики внутрішньогосподарського контролю зумовлена такими причинами:



- по-перше, недостатньою теоретичною розробленістю проблем обліку й внутрішньогосподарського контролю;
- по-друге, практичною доцільністю методів внутрішньогосподарського контролю;
- по-третє, необхідністю удосконалення (а де і формування) моделі внутрішньогосподарського контролю.

На базі своїх досліджень чимало науковців, які безпосередньо займалися проблемами даної сфери, керівникам багатьох підприємств запропонували посилити контроль як функцію управління й особливу увагу приділяти ефективності економічної діяльності. Для цього необхідна як система аналітичної інформації, так і зворотний зв'язок, тобто сама система внутрішньогосподарського контролю. Згідно вищезазначеного, можна стверджувати, що внутрішньогосподарський контроль – це один з видів економічного контролю фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства різних форм власності й упорядкована система спостереження перевірки господарських операцій, збору й інтерпретації інформації про них з метою встановлення достовірності, об'єктивності, економічної і юридичної доцільності, реальності відображених або майбутніх господарських фактів і прийняття управлінських рішень щодо їх регулювання.

Варто зауважити, що у сукупності всі функції управління (прогнозування, планування, облік, організація, аналіз, регулювання) взаємопроникають одна в одну та взаємодіють між собою у системі менеджменту будь-якого підприємства.

Результат аналізу практичного аспекту щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю дозволяє зробити висновок про те, що обов'язки стосовно здійснення контролю, як правило, не закріплені в посадових інструкціях бухгалтерів, крім облікових функцій. Мова йде не про контроль, який впливає з методів бухгалтерського обліку, а про певні способи внутрішньогосподарського контролю.

Ефективність контрольних функцій бухгалтерського обліку багато в чому залежить від вирішення проблеми кадрів бухгалтерії. Працею фахівців цього підрозділу щорічно заощаджуються значні суми. Вони є першими помічниками керівників підприємств, що стоять на сторожі дотримання законності й забезпечення зберігання активів взагалі.

Підвищення ефективності контролю багато в чому залежить від правильного планування контрольних заходів. Планування контрольних заходів повинне мати системний характер. У процесі планування важливо передбачити повноту й рівномірність охоплення контролем усіх об'єктів, правильне поєднання контролю всіх служб підприємства, координація планів служб обліку й контролю, ревізійних комісій та внутрішнього аудиту (якщо такі існують), бухгалтерії й суб'єктів структурних підрозділів, що здійснюють контроль, власне кажучи, необхідні взаємозв'язок і взаємозумовленість всіх структурних

підрозділів. Якщо бухгалтери виконують свої контрольні функції, то вони охоплюють контролем як окремі, так і групи господарських операцій і переконуються в правильності їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Будучи частиною апарату управління, вони виконують роботу із внутрішньогосподарського контролю як одну з функцій управління. Тобто, контрольні функції бухгалтерій мають бути заздалегідь сплановані й розподілені між різними її підрозділами. Тому, плануючи заходи щодо забезпечення надійного контролю за законністю й доцільністю здійснення господарських операцій, головний бухгалтер повинен підібрати виконавців, здатних здійснювати найбільш складні й відповідальні завдання з контролю, визначити обов'язки кожного бухгалтера щодо здійснення контролю, установити періодичність виконання контрольних функцій.

Адже, чим складніші господарські операції, тим більше часу витрачається на здійснення контрольних функцій. Необхідно чітко визначити функції виконавців попереднього і поточного контролю, тому що правильна постановка цих видів контролю полегшує й скорочує потребу в наступному контролі і не дає можливості витрачати набагато більше часу на виконання контрольних функцій, ніж на ведення обліку.

У зв'язку з тим, що одним із шляхів удосконалення внутрішньогосподарського контролю є посилення контрольних функцій бухгалтерій, при розробленні внутрішніх стандартів і регламентів повинні дотримуватися такі вимоги:

- взаємне погодження контрольних дій, які здійснюють бухгалтери на різних ділянках фінансово-господарської діяльності;
- розмежування контролю по зустрічних операціях між різними виконавцями;
- закріплення постійних контрольних функцій, що виконуються окремими фахівцями;
- визначення періодичності разових контрольних дій, таких як вивірка розрахунків, тематичні перевірки, участь у проведенні інвентаризацій і т.п.

Вслід вищевикладеного, необхідність удосконалення методики й підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю впливає з удосконалення та певної реорганізації бухгалтерського обліку. Система внутрішньогосподарського контролю, що діє на рівні апарату керівництва, у тому числі бухгалтерії, насамперед призначена для того, щоб допомогти виконавчому органу налагодити контроль за діяльністю структурних підрозділів, виявити, чи ефективно використовуються ресурси, контролювати виробничі ризики й вчасно приймати рішення щодо їх недопущення.

Отже, цілям внутрішньогосподарського контролю має відповідати ефективна система бухгалтерського обліку, що є одним з важливих елементів системи внутрішньогосподарського контролю.

Взагалі систему бухгалтерського обліку можна вважати ефективною тоді, коли під час відображення господарських операцій дотримуються таких вимог:

- факти господарської діяльності;
- відображені з дотриманням тимчасового періоду;
- відображені в правильній оцінці;
- підтверджені документально;
- валютні операції оцінені в гривневому еквіваленті;
- відображені відповідно до методики, із застосуванням плану рахунків і, відповідно, до прийнятої облікової політики правильно відображені на рахунках бухгалтерського обліку;

- облік поставлений так, що обмежує можливість появи навмисних порушень і інших зловживань, що підтверджується наявністю розроблених найбільш характерних кореспонденцій рахунків за операціями, які відбуваються на підприємстві, графіка документообігу по кожному бухгалтерському рахунку, передбаченому робочим планом рахунків згідно з обліковою політикою.

Тому, з метою забезпечення вірогідності бухгалтерського обліку внутрішньогосподарський контроль здійснюється із застосуванням таких процедур контролю:

- арифметична перевірка правильності бухгалтерських записів (перерахування);

- перевірка правильності складання й наявності первинних документів;
- наявності дозволених підписів керівників підприємств;
- проведення інвентаризації розрахунків з покупцями й замовниками, постачальниками й підрядниками, з різними дебіторами й кредиторами;
- проведення планових і раптових інвентаризацій майна з метою встановлення відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній їхній наявності;

- підтвердження реальності інформації із джерел інших організацій через письмові запити і одержання відповідей;

- аналіз динаміки господарських показників, виконання кошторисів, причин відхилення та їх винуватців.

Згідно цих позицій, щодо проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України – його слід здійснювати на базі створених внутрішніх стандартів (регламентів), які варто розробити для кожного структурного підрозділу об'єкта контролю, де визначити:

- правила, норми й регламенти для проведення контролю;
- механізм оцінювання отриманих результатів за кожним контрольованим об'єктом.

У зв'язку з тим, що одним із шляхів удосконалення внутрішньогосподарського контролю є посилення контрольних функцій

бухгалтерій, при розробленні внутрішніх стандартів і регламентів повинні дотримуватися такі вимоги:

- взаємне погодження контрольних дій, які здійснюють бухгалтери на різних ділянках фінансово-господарської діяльності;

- розмежування контролю по зустрічних операціях між різними виконавцями;

- закріплення постійних контрольних функцій, що виконуються окремими фахівцями;

- визначення періодичності разових контрольних дій, таких як вивірка розрахунків, тематичні перевірки, участь у проведенні інвентаризацій і т.п.

Таким чином, внутрішньогосподарський контроль являє собою систематичну перевірку всіма посадовими особами підприємства в межах їх компетенції, дотримання вимог чинного законодавства, виконання рішень зборів акціонерів, розпоряджень керівника підприємства, повноти й точності відбиття в бухгалтерському обліку фактів їх виробничо-фінансової діяльності з метою запобігання помилок і перекручувань в обліку й звітності, раціонального використання активів, припинення фактів розкрадань, зловживань і марнотратства. А це, в свою чергу, захід безпеки, обумовлений потребами управління з метою забезпечення правильності та достовірності бухгалтерських записів, погодженого й ефективного здійснення операцій, відповідності прийнятих рішень політиці підприємства.