

Міністерство освіти і науки України
Харківський національний економічний університет

**СИСТЕМА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ:
СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ**

Монографія

Автори: Дікань Л.В.,
Голуб Ю.О.,
Синюгіна Н.В.,
Шульга Н.М.,
Мултанівська Т.В.,
Воїнова Т.С.,

Відповідальний за випуск –зав. кафедрою
контролю і аудиту Дікань Л.В.

Харків, Вид.ХНЕУ, 2010

УДК 657.6(477)
ББК 65.053(4УКР)
С 41

Рецензенти: докт. екон. наук, професор, директор Харківського інституту банківської справи УБС НБУ Тридід О.М.; докт. екон. наук, професор, завідувач кафедри економічного аналізу та обліку Харківського національного технічного університету «ХПІ» Тимофєєв В.М.

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету.

Протокол № від

Авторський колектив: Дікань Л.В., канд. екон. наук., проф. – вступ, розділ 1, висновки; Голуб Ю.О., викладач, Синюгіна Н.В., викладач – розділ 2; Шульга Н.М., канд. екон. наук, доцент – розділ 3; Мултанівська Т.В., канд. екон. наук., доцент – розділ 4; Воїнова Т.С., канд. екон. наук., доцент –розділ 5.

Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку. Наукове видання. / колектив авторів під загальною редакцією к.е.н., проф. Дікань Л.В.– Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. –96 с. (Укр. мов.)

Розглянуто організаційні засади та міжнародний досвід організації системи фінансового контролю, напрямки розвитку окремих елементів системи фінансового контролю. Досліджено теоретичні засади та уточнено понятійний апарат організації системи фінансового контролю. Запропоновані підходи щодо адаптації зарубіжних здобутків організації системи фінансового контролю до національного середовища та практичні рекомендації щодо вдосконалення організації системи фінансового контролю в Україні

Рекомендовано для наукових працівників, викладачів, аспірантів, студентів, а також для фахівців органів державного фінансового контролю, фінансово-економічних підрозділів підприємств, організацій, установ, аудиторів.

ВСТУП

В сучасних умовах стрімкого розвитку ринкових відносин відбувається радикальна зміна парадигми організації системи фінансового контролю в Україні.

Багато в чому це зумовлено тим, що процеси удосконалення, які відбувались до теперішнього часу, за останніх часів набули ознак радикального реформування: відбуваються процеси перегляду загальної ідеології контролю, пересуваються центри відповідальності за результати контрольних заходів тощо.

За таких умов, перш за все, необхідно здійснити перегляд організації системи фінансового контролю, бо саме від належної організації залежить ефективність та дієвість системи фінансового контролю.

В остаточному, підсумку це підтверджує актуальність даного наукового дослідження й окреслило його мету.

Так, метою даного наукового дослідження є вивчення сучасного стану організації системи фінансового контролю та розробка і запропонування подальших перспектив її розвитку.

У межах даної мети виокремлено найбільш проблемні питання: необхідність уточнення та обґрунтування організаційних засад системи фінансового контролю в цілому, потреба узагальнення міжнародного досвіду організації системи фінансового контролю й оцінки можливостей її адаптації до національних умов, розробка напрямів удосконалення організації окремих форм фінансового контролю і загальної його системи, а саме: визначення напрямків розвитку внутрішнього фінансового контролю, необхідність розробки концептуальних підходів до організації зовнішнього контролю якості аудиту, а також необхідність розвитку організаційних засад податкового аудиту.

Мета даного дослідження зумовила перелік науково-практичних завдань, які знайшли відображення в науковій новизні (додаток А).

У розділі 1 «Організаційні засади системи фінансового контролю в Україні» наведено авторське розуміння ключових понять: система фінансового контролю, організація системи фінансового контролю, організаційні засади системи фінансового контролю тощо.

У розділі 2 «Міжнародний досвід організації системи фінансового контролю та його адаптація до національних умов» узагальнено міжнародний досвід організації системи фінансового контролю та визначено напрямки його адаптації до національного середовища.

Розділ 3 «Особливості організації внутрішнього фінансового контролю в Україні» містить вивчення базових аспектів організації внутрішнього фінансового контролю та виокремлення їх особливостей.

Розділ 4 «Організація контролю якості аудиту та перспективи його розвитку в Україні» передбачає вивчення сучасного стану контролю якості аудиту в Україні, вивчення підходів вчених до удосконалення підходів щодо організації системи контролю якості аудиту тощо.

У розділі 5 «Розвиток організаційних засад податкового аудиту в умовах реформування системи фінансового контролю в Україні» обґрунтовано пропозиції щодо впорядкування понятійного апарата податкового аудиту як основи вдосконалення його організації, запропоновано заходи щодо легітимного функціонування державного податкового аудиту.

У даній науковій праці зроблено спробу вирішити ряд проблемних питань стосовно організації системи фінансового контролю в Україні, надати власні пропозиції з цього приводу, що, на думку авторів, дозволить усунути деякі теоретичні протиріччя, позитивно відобразиться у практичній діяльності суб'єктів фінансового контролю та створить підґрунтя для подальшого удосконалення організації системи фінансового контролю в Україні.

Розділ 1

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

В сучасних умовах розвитку та ускладнення економічних відносин в Україні система фінансового контролю знаходиться в стані постійного 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. В той же час необхідною запорукою сталого розвитку організаційних засад системи фінансового контролю є досконалість теоретичного підґрунтя з даного 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 даного дослідження та окреслило його мету й основні завдання. Так, стосовно визначення системи фінансового контролю і виокремлення основних її елементів, то, як показали дослідження літературних джерел, присвячених даній проблематиці, єдиного погляду з цього приводу не існує. Автори порізно підходять до визначення поняття системи фінансового контролю, підкреслюючи окремі характерні риси та ознаки, але при цьому залишається поза увагою виділення елементів такої системи. В діючому законодавстві це взагалі не закріплено. Лише проект Закону України «Про систему фінансового контролю в Україні», який доки ще не набрав чинності, визначає систему фінансового контролю як поєднання структурної побудови фінансового контролю, сукупності об'єктів та суб'єктів контролю та взаємодія між ними під час здійснення покладених функцій» [210]. Таке визначення, на думку авторів, значно звужує зміст поняття «система фінансового контролю», зводячи його до процесу взаємодії суб'єктів та об'єктів.

На думку авторів, під системою фінансового контролю слід розуміти сукупність елементів організації, функціонування та забезпечення дієвості контролю, яка включає в себе суб'єкт, об'єкт, види, форми, способи, методи, принципи, предмет, техніку, технологію та ін. З огляду на це, структурна побудова системи фінансового контролю має такий вигляд (рис.1.1)

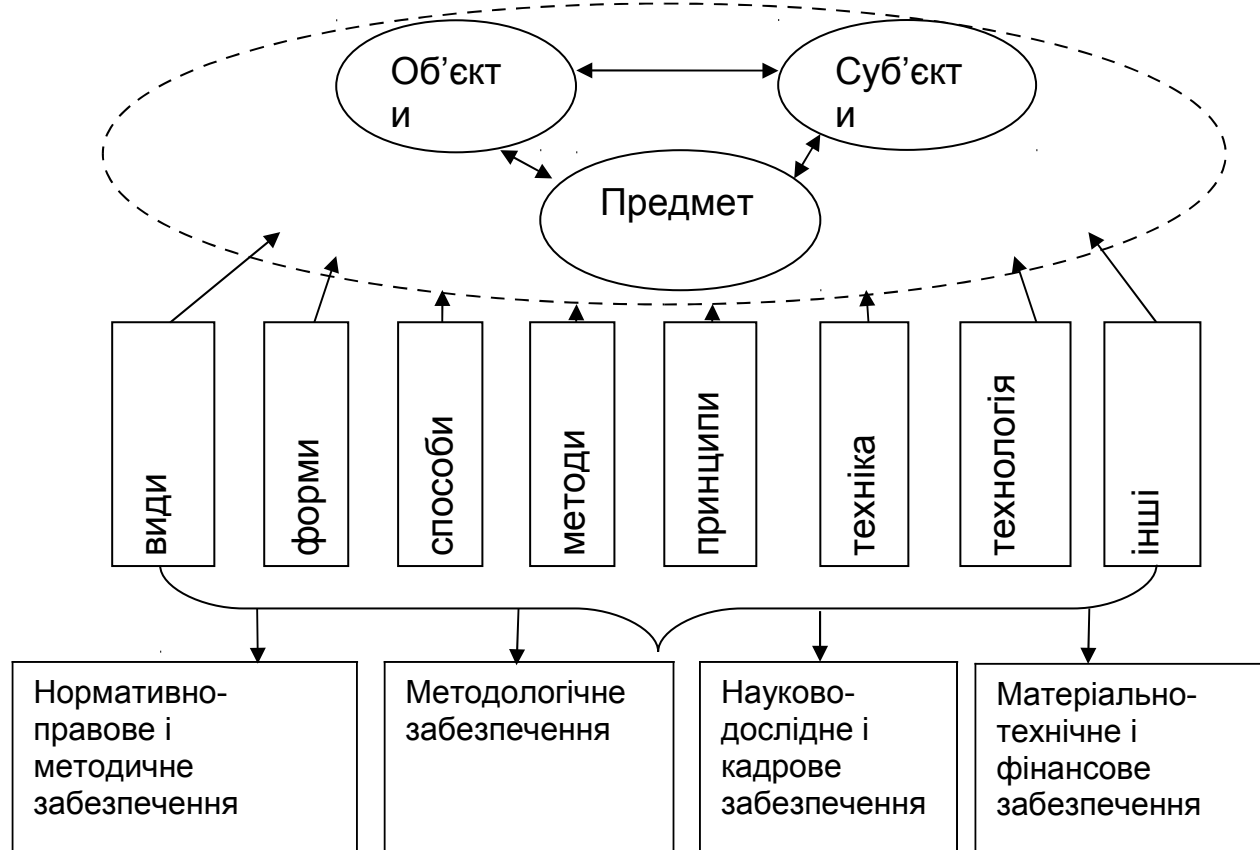


Рис.1.1. Структурна побудова системи фінансового контролю (авторське бачення)

Наведена структурна побудова найбільш повно відображає усі елементи системи фінансового контролю. Доцільно зауважити, що дана схема взагалі, як і зміст окремих її елементів, є практично незмінною в сучасних умовах. Багато в чому це спричинено незмінним практичним підходом до організації системи фінансового контролю та недоусвідомленням необхідності перегляду парадигми організацій системи фінансового контролю в Україні з урахуванням вимог сучасності. Але серед науковців єдиний погляд на організацію системи фінансового контролю відсутній (табл.1.1).

Сучасні погляди на організацію системи фінансового контролю

Джерело	Погляд на організацію системи фінансового контролю
Виговська Н. Г.	Бачить організацію СФК через взаємодію її суб'єктів, зосереджуючи увагу на функціональному конфлікті між КРУ та Рахунковою палатою [134]
Олендій О. Т.	Вважає за потрібне вирішувати проблему функціональної невідповідності на вищому рівні фінансового контролю починаючи з парламентської та урядової ланок влади, пропонуючи при цьому свою модель побудови фінансового контролю [134]
Симоненко В. К.	Вказує на проблеми організації СФК, виокремлюючи не тільки суб'єктів, що його здійснюють, але й зосереджує увагу на недоліках сучасного законодавства, що, на його думку, є найбільш вагомою проблемою на шляху розбудови та організації єдиної системи фінансового контролю в Україні [134]
Лімска декларація керівних принципів контролю	В основу здійснення організації системи фінансового контролю західних країн покладені принципи, які визначені в Лімській декларації керівних принципів контролю, що прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у жовтні 1977 р. [101]

Отже, як свідчать дані табл. 1.1, погляди на організацію системи фінансового контролю достатньо різні. На думку авторів, поняття організації системи фінансового контролю необхідно розглядати як симбіоз понять «організація» та «система фінансового контролю». Так, у науковому світі поняття «організація» розглядають у двох аспектах. Один з них означає упорядкованість, другий – спрямованість. Існуючі погляди вчених на поняття «організація» наведені в табл. 1.2.

Існуючі погляди вчених на поняття «організація»

Джерело	Визначення
Бодюк А. В. [22, 23]	Організація (з фр. organisation) означає побудову, надання стрункого вигляду, влаштування, об'єднання
Ожегов С. І. [24]	Організація – це планомірне, обмірковане, стійке; внутрішня дисципліна
Філософський енциклопедичний словник [194]	Організація – це сукупність процесів або дій, що ведуть до утворення і вдосконалення взаємозв'язків між частинами цілого

На думку авторів, існуючі визначення поняття організації носять загальний характер та багато в чому абстрактні. Більш коректно поняття організації трактувати як сукупність заходів, здійснення яких дозволяє досягти поставленої мети. Ґрунтуючись на цьому, можна надати власне визначення поняття «організація системи фінансового контролю» (рис.1.2).

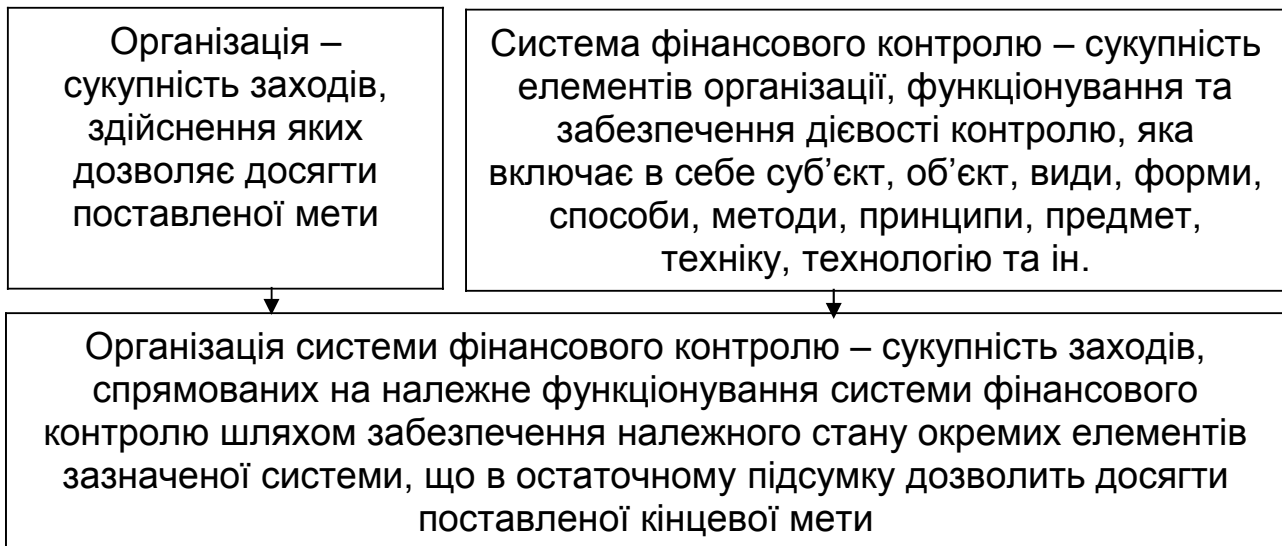


Рис.1.2. Визначення поняття «організація системи фінансового контролю» (авторське бачення)

Із запропонованого визначення поняття організації системи фінансового контролю можна побачити, що під організаційними засадам

в цьому сенсі доцільно розуміти підґрунтя (сукупність заходів), спрямованих на належне функціонування елементів системи фінансового контролю, завдяки чому система взагалі набуває бажаних характеристик. Отже, в основі організаційних засад системи фінансового контролю полягають суб'єкти, об'єкти, види, форми, способи, методи, принципи, предмет, техніка, технологія фінансового контролю та певне забезпечення (рис.1.3).

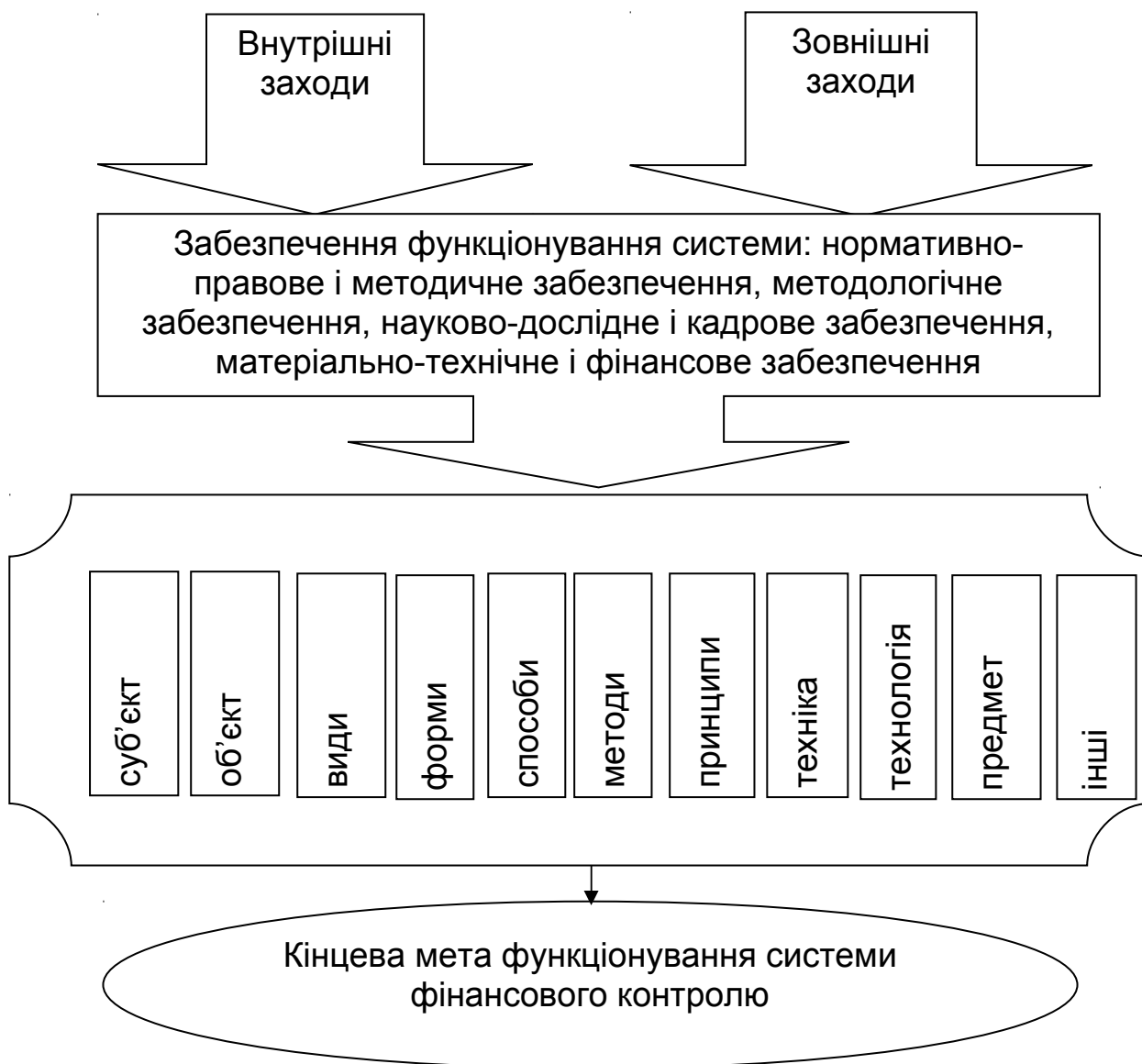


Рис.1.3. Схематичне зображення організаційних засад системи фінансового контролю

Отже, як видно з рис. 1.3, організаційні засади системи фінансового контролю стосуються забезпечення всіх існуючих елементів системи

фінансового контролю. При цьому деякі з зазначених елементів потребують до себе більшої за інших уваги. Різні науковці по-різному ставляться до першочерговості окремих елементів.

Наприклад, на думку І. Іванова, побудувати ефективну систему фінансового контролю в Україні, яка б забезпечувала стабільний стан фінансово-бюджетної дисципліни в регіонах, можливо лише при наявності ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях (області, міста, села тощо), тобто автор підкреслює першочерговість удосконалення організаційних засад елементів системи – форм і суб'єктів, а саме необхідність активного впровадження внутрішнього контролю в діяльність органів місцевої влади [79].

Інший вчений підкреслює важливість видів і суб'єктів фінансового контролю та загальними рисами найоптимальнішої і такої, що відповідала б вимогам ЄС, моделі системи фінансового контролю в Україні вважає:

залежний фінансовий контроль, стасовно загального незалежного контролю за надходженнями до бюджетів усіх рівнів та витрачанням бюджетних коштів, у тому числі й місцевих бюджетів та трансфертів, повинен здійснюватися Рахунковою палатою, а також її регіональними представництвами;

внутрішній фінансовий контроль, стосовно контролю за своєчасним та в повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів – Міністерством фінансів, зокрема Державною податковою адміністрацією, Митною службою України у складі міністерства, а також іншими уповноваженими органами влади;

внутрішній фінансовий контроль, стосовно контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів з місцевих бюджетів, – внутрішніми службами контролю та аудиту у складі місцевих органів влади (муніципальні органи контролю) і аудиторами у бюджетних установах; стосовно контролю за використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам – уповноваженими представниками (державні аудитори) Міністра фінансів.

Заслуговує уваги підхід, орієнтований на гармонізацію відносин між

контролюючими органами (суб'єктами), що передбачає [13]:

впровадити загальноприйняту міжнародну практику організації фінансового контролю, адаптовану до національних особливостей, що дасть можливість органам державного фінансового контролю забезпечити контроль за використанням державних коштів та складанням звітності відповідно до стандартів INTOSAI;

розвивати на нових принципах та із застосуванням нової методології обов'язкового внутрішнього контролю в міністерствах та відомствах;

визначити зовнішній контроль як контроль спеціальний, який здійснюється створеним поза системою виконавчої влади органом фінансового контролю;

чітко координувати взаємодію контролюючих органів різних рівнів, що здійснюють внутрішній та зовнішній контроль, з метою активного впливу на формування і реалізацію ефективної державної бюджетної політики.

Звертаючись до проблемних питань організаційних засад окремих елементів системи фінансового контролю, слід вказати, на думку авторів, важливість трьох основних елементів: нормативно-правового забезпечення, суб'єктів фінансового контролю і форм фінансового контролю.

Основними недоліками існуючого нормативно-правового забезпечення системи фінансового контролю є:

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

норми діючих законів та нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджуються між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти.

З огляду на це, необхідно вжити такі заходи:

створити робочу групу із розробки Концепції про єдину систему фінансового контролю;

розробити й затвердити програму законотворчої діяльності з удосконалення законодавства у сфері державного фінансового контролю, визначивши в ній конкретні терміни розробки та прийняття законів, інших законодавчих актів, встановити терміни її реалізації і 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 Головки КРУ та Рахункової палати, відмінити 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.

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 своїй сукупності єдину систему, яка функціонує за затвердженими правилами, принципами, процедурами здійснення контрольної-ревізійної діяльності.

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

Наступним проблемним аспектом організації системи фінансового контролю є перегляд парадигми існування форм фінансового контролю. До існуючих форм належать такі: інспектування (ревізія), державний фінансовий аудит, незалежний аудит, внутрішній фінансовий (внутрішньогосподарський, відомчий) контроль, казначейський контроль,

бюджетний контроль, контроль якості аудиту, податковий аудит тощо. Деякі з перелічених форм фінансового контролю потребують більшої уваги до себе внаслідок найбільшої недосконалості організаційних засад. До таких форм належать: внутрішній фінансовий контроль, контроль якості аудиту, податковий аудит. До того ж, всі удосконалення повинні здійснюватись з урахуванням міжнародного досвіду фінансового контролю з огляду на чітке спрямування української економіки на вступ до Європейського Союзу та інші процеси міжнародного співробітництва. Зазначене зумовило зміст наступних розділів даної наукової праці.

Розділ 2

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЙОГО АДАПТАЦІЯ ДО НАЦІОНАЛЬНИХ УМОВ

2.1. Загальні риси організації системи фінансового контролю в зарубіжних країнах

В сучасних умовах широкого розвинення процесів європейської інтеграції особливого значення набуває проблема удосконалення окремих ланок національної економіки саме з урахуванням міжнародного досвіду. Водночас, з огляду на те, що фінансовий контроль є однією з найважливіших функцій держави, а система фінансового контролю виступає підґрунтям забезпечення сталого розвитку національної економіки, питання запозичення та адаптації важливих напрацювань зарубіжних країн у цій сфері є досить актуальними. Зазначене зумовило мету даного дослідження, яка полягає у виокремленні особливостей організації системи фінансового контролю та розробці напрямків їх адаптації до українського середовища.

Слід зазначити, перш за все, що в даному аспекті дослідження доцільно здійснювати в таких напрямках:

вивчення та узагальнення міжнародного досвіду організації системи фінансового контролю (аналіз історичного досвіду та поглядів вчених

на узагальнення системи фінансового контролю в зарубіжних країнах);
виокремлення особливостей та їх аналіз з точки зору доцільності використання в національній економіці (в розрізі окремих форм фінансового контролю: державний фінансовий контроль і незалежний аудит);
розробка та обґрунтування шляхів адаптації міжнародного досвіду організації системи фінансового контролю до українського середовища. В остаточному підсумку перелічене є завданнями даного наукового дослідження, вирішення яких сприятиме досягненню мети дослідження.

До того ж, оскільки система фінансового контролю становить складну багатоступеневу сукупність, то і дослідження, пов'язані з вивченням її змістовних ознак, потребують ретельної впорядкованості.

Так, по-перше, з огляду на виокремлення в системі організації фінансового контролю окремих її елементів, що є спільними для всіх країн, порівняння досвіду організації системи фінансового контролю буде відбуватись саме в розрізі окремих її елементів; по-друге, через принципові відмінності в організації окремих форм фінансового контролю в даному науковому дослідженні виокремлено організаційні аспекти державного фінансового контролю та незалежного аудиту.

Слід зауважити, що в окремих країнах сформовані кардинально різні організаційні схеми фінансового контролю, що залежить від деяких чинників (рис. 2.1):

Отже, як видно з рис. 2.1, на формування організаційної схеми фінансового контролю впливає ряд чинників. Саме тому на сьогодні системи фінансового контролю в різних країнах значно відрізняються одна від одної і потребують гармонічної впорядкованості.

Дослідження зарубіжного досвіду здійснення фінансового контролю доцільно розпочати з історії його виникнення у світі. Слід зазначити, що в кожній окремій країні фінансовий контроль виникав у різні моменти часу водночас з появою перших контролюючих органів. Історичний екскурс в епоху становлення державного контролю свідчить, що перші згадки про рахункові відомства з'явилися в Китаї майже 3 тисячі років тому, а в Кореї – понад 1,3 тисячі років.

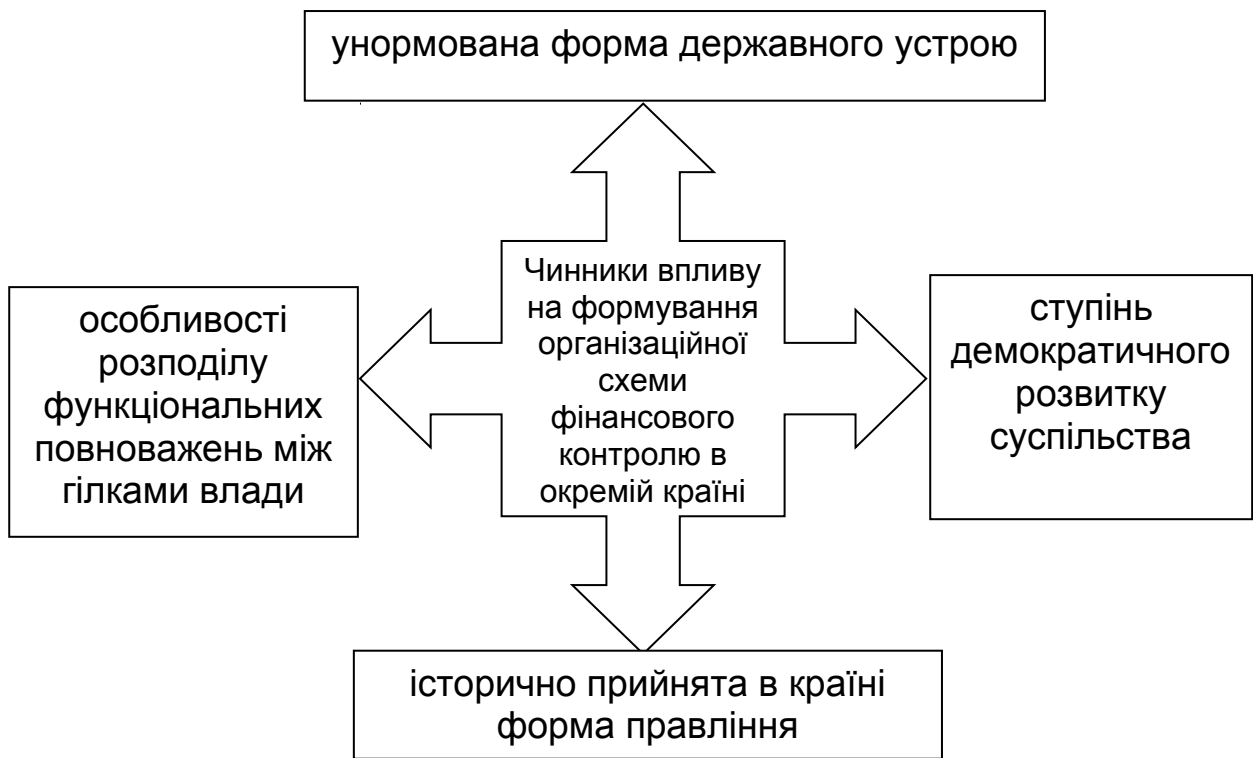


Рис.2.1. Чинники впливу на формування організаційної схеми фінансового контролю в окремій країні

У Європі найкласичнішої форми органи контролю набули у XII–XIII ст. (Національне управління аудиту Великобританії – 1120 р., Палата ра-хунків Франції – 1318 р., Регулярна аудиторська організація Бельгії – 1386 р.). Автономні інститути аудиту Пруссії виникли в 1714 р. (Генераль-на палата рахунків), у Чехії – в 1761 р. (Імперська облікова палата), в Австро-Угорщині – в 1768 р. (Імперсько-Королівський Верховний суд аудиту), у Польщі – у 1808 р. (Головна рахункова палата Варшавського Князівства), в Іспанії – у 1828 р. (Суд рахунків), у Туреччині – у 1862 р. (Вища бухгалтерська Рада Османської імперії), в Румунії – у 1864 р. (Вищий суд аудиту).

У жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) прийнято Лімську декларацію про керівні принципи фінансового контролю (the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts). Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не обов'язкова до застосування, нею проголошено первинні положення розвитку державного фінансового контролю у демократичних країнах, зокрема: особливості організації контролю як елементу управління; сфера застосування контролю; принципи побудови систе-

ми фінансового контролю; засади незалежності й підзвітності вищих контрольних органів, їхні повноваження тощо.

Поряд з цим, на сьогодні серед вчених існують різні погляди на узагальнення системи фінансового контролю в зарубіжних країнах. Порівнюючи нормативні, юридичні та інституційні особливості, вітчизняні науковці й фахівці застосовують різні підходи до узагальнення системи фінансового контролю в зарубіжних країнах (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Погляди вчених на узагальнення системи фінансового контролю в зарубіжних країнах

Автор	Узагальнення погляду
1	2
Н. Дорош [61]	Привертає увагу до такої організаційної схеми 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 контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів
А. Соменков [171]	Групує органи контролю за назвою, нагадуючи, що в окремих країнах вищі контрольні установи належать до органів парламенту; в інших — наділені статусом служби державного контролю. Ще один тип називає автор — це рахункові суди й рахункові трибунали. Далі виділяє він офіси генерального аудиту на чолі з аудитором; окремо вказує на існування державних генеральних інспекцій, а в останній групі називає рахункові, контрольні та ревізійні палати
Я. Мазур [66]	Поділяє вищі контрольні органи на дві групи: рахункові трибунали й контрольні установи. До рахункових трибуналів він відносить колегіальні незалежні від уряду органи контролю, що називаються судами (або діють як суди), які контролюють розрахунки і приймають рішення щодо притягнення до відповідальності винних посадових осіб (рахункова палата Італії; рахункові трибунали Франції, Бельгії і Іспанії), та інші колегіальні незалежні від уряду органи, не наділені подібними судовими повноваженнями (Федеральна рахункова палата Німеччини). Контрольними установами автор називає інші відомства, у яких рішення щодо проведення перевірок та результатів приймається або безпосередньо керівником (монократичні – Національне управління аудиту Великобританії), або колегією на чолі з керівником контрольного органу (Верховне контрольне бюро Чеської Республіки)

1	2
В. Мельничук [109]	Звертає увагу, що в країнах Євросоюзу існує чотири типи органів фінансового контролю: аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи країни (Греція, Португалія); колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина); незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія); контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія)

До того ж є певні особливості в побудові систем фінансового контролю в окремих країнах. Питанням дослідження особливостей фінансового контролю в зарубіжних країнах присвячені праці великої кількості вчених [12; 15; 25; 61; 92; 93; 104; 171].

Так, у більш загальному розумінні, за місцем у системі суб'єктів державного управління верховні інститути фінансового контролю зарубіжних країн поділяються на:

рахункові трибунали (суди) – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія);

рахункові (контрольні) палати – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія);

національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) – незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, проте також під протегуванням верховного виборного органу.

У деяких країнах міністерства фінансів не лише відіграють головну роль у підготовці проектів бюджетів та розподілі коштів, а й мають централізовані ревізійні органи (Генеральна інспекція фінансів Франції, Відомство фінансового контролю Швейцарії, Служба Генерального інспектора департаменту ревізій і рахівництва Індії), які відповідають за подальший фінансовий контроль бюджетних витрат урядових установ.

Загальним елементом у правовому статусі сучасних верховних контрольних установ є закріплені конституціями підзвітність парламенту,

інституціональна незалежність від органів виконавчої влади та самостійність у питаннях планування й виконання контролю. Незалежність ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності у питаннях прийняття рішень стосовно оприлюднення результатів досліджень тощо.

Незалежними від уряду й парламенту органами державного контролю є Суд аудиту Бельгії, Рахункова палата Франції й Суд аудиту Нідерландів. Ці інститути мають виняткові права самостійного планування та провадження діяльності.

Так само у Німеччині законодавчо закріплено, що Федеральна рахункова палата є вищою федеральною установою; не належить ані до законодавчої, ані до виконавчої, ані до судової гілок влади; є нейтральним авторитетним органом між парламентом і урядом та в ролі незалежного органу фінансового контролю підпорядковується лише закону. Що стосується членів палати, то діє суддівська недоторканність: професійна (неможливість надання їм настанов) та особова (неможливість примусового звільнення з посади).

У політичному та професійному плані ступінь автономності рахункового відомства характеризується особливостями процедури призначення та звільнення членів контрольного органу, а також легітимної тривалості перебування на посаді керівника відомства.

Висока ефективність фінансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами на триваліший період, ніж терміни повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту в разі професійної невідповідності чи зловживань. У США такий термін становить 15 років; у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12; у Канаді – 10; у Болгарії – 9; у Мексиці – 8; у Туреччині – 7; у Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років.

Як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їх діяльності. Так, президент і віце-президент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням федерального уряду й призначаються федеральним президентом терміном на 12 років. Державний контролер Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президен-

том країни терміном на 5 років, максимально – на два строки. Звільнення з посади державного контролера раніше від встановленого терміну можливе тільки за рішенням 2/3 голосів депутатів парламенту. Федеральний рахунковий суд Бразилії складається з двох палат – по чотири міністри (судді) в кожній, які затверджуються на посаді сенатом, у тому числі 6 міністрів – за поданням голови сенату, а 4 міністри – за поданням президента республіки. Президент відомства обирається зі складу міністрів терміном на один рік.

Загальним елементом формування моделі дієвого фінансового контролю є обмеження у діяльності керівних посадових осіб вищих контрольних установ, що забезпечує неупередженість при виконанні функціональних обов'язків.

Керівники контрольних відомств, звичайно, не мають права суміщати основну діяльність із депутатством, суддівством або прокурорством, іншими адміністративними посадами у місцевій владі, членством у політичній партії; не можуть бути співзасновниками підприємницьких структур, займатися будь-якою іншою оплачуваною діяльністю, крім наукової, літературної та іншої творчої діяльності.

При цьому в окремих країнах (Польща) вони наділяються правом недоторканності, тобто не можуть притягатися до кримінальної відповідальності без згоди колегії рахункового відомства або парламенту.

Інституціональна незалежність доповнюється адекватним рівнем фінансової незалежності, що є одним з основних принципів демократичності й практичності контролю. Важливою гарантією цього є те, що видатки на утримання ревізійних відомств затверджуються як окрема стаття державного бюджету. При цьому допускається можливість існування інших додаткових джерел доходів для розвитку установи та заохочення службовців.

Обов'язковою умовою ефективного забезпечення дієвого й оперативного контролю в більшості країн є наявність територіальних підрозділів, які залежно від форми державного устрою країни повністю або частково підпорядковані верховному рахунковому відомству, проте в цілому зберігають самостійність у виконанні функцій та зосереджені на перевірках витрачання коштів місцевих бюджетів. У разі потреби вони виконують оперативні завдання центральної контрольної установи.

Подібні регіональні представництва верховного органу державного фінансового контролю функціонують у Франції, Німеччині, Канаді,

Монголії, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії тощо.

Для організаційної структури центрального апарату верховного контрольного органу характерні поділ на департаменти або за галузевим принципом (Німеччина), або за згрупованими напрямками (Данія). Важливим у процесі удосконалення структури зарубіжних рахункових відомств є утворення та автономізація департаментів, відділів і груп.

У низці країн верховні органи державного фінансового контролю виконують специфічні функції, які звичайно не притаманні вищим інститутам контролю. Наприклад, нормативні акти уряду Іспанії набирають чинності за умови попередньої експертизи верховним контрольним відомством. А однією із функцій Рахункової палати Туреччини є попередня перевірка контрактів вартістю понад 100 тис. дол. США, які виконуються за рахунок коштів консолідованого або муніципального бюджету.

Здійснюючи попередню оцінку й експертизу, рахункові відомства захищають інтереси громадян і платників податків, пропонують шляхи підвищення економічності й ефективності державного управління. Водночас діяльність контролю в жодному разі не ототожнюється з політикою. Наприклад, Суд аудиту Нідерландів не робить політичних заяв, не може заявити, що закон «поганий», але що закон не працює так, як це передбачалося, заявити може.

У більшості країн верховні органи державного фінансового контролю в ході аудиту мають право доступу до всього масиву інформації й документів, що стосуються виконання обов'язків. Об'єкти контролю не можуть відмовляти органам аудиту в задоволенні їх законних вимог.

У разі виявлення суттєвих порушень законодавства контрольні установи низки країн наділені владними повноваженнями притягати до адміністративної відповідальності винних осіб, накладати у без акцентному порядку арешт на рахунки об'єкта контролю, вносити пропозиції про тимчасове відсторонення або звільнення порушників, а також запроваджувати переслідування в судовому порядку. Водночас окремі рахункові відомства не мають важелів прямого впливу на порушників і уповноважені в будь-якому разі передавати матеріали з ознаками виявлених зловживань до прокуратури та інших компетентних органів.

Головним критерієм вибору того чи іншого об'єкта контролю є факт розпорядження організацією чи установою коштами державного бюджету. Водночас, як справедливо зауважує А. Соменков, законодавство зарубіжних держав передбачає, що, поряд із перевітками витрат бюдже-

тів, контролю з боку вищих органів фінансового контролю підлягають усі державні інстанції [171].

При цьому законодавство низки країн уповноважує рахункові відомства перевіряти не лише державний сектор, а й фінансову діяльність благодійних фондів (Австрія), приватного сектору соціального страхування (Франція), монополій (Швейцарія), а також політичних партій (Угорщина). Характерними для вищих органів фінансового контролю зарубіжних країн є підходи до організації власної роботи: планування аудиту кожні півроку (Бразилія) або щороку (Іспанія, Німеччина, Бельгія, Нідерланди, Польща, Чехія); органи контролю самостійно обирають об'єкти аудиту; плани складаються на підставі власного досвіду, запитів та пропозицій парламенту, уряду, верховного суду, громадян тощо й затверджуються керівником органу контролю або його колегією; загальноприйнятою є норма, коли народні обранці не мають права давати вказівки рахунковим відомствам щодо безумовного проведення контрольних-ревізійних заходів. Для більш повного розуміння найважливіших напрацювань міжнародного досвіду доцільно згрупувати особливості організації фінансового контролю в розрізі окремих форм фінансового контролю: державного фінансового контролю та незалежного аудиту.

2.2. Особливості організації державного фінансового контролю

Державний фінансовий контроль за всіх часів відіграє найважливішу роль в системі забезпечення економічної безпеки держави та становить основну функцію державного управління. Тому, перш за все, доцільно в загальному вигляді надати уточнене визначення поняттю «організація державного фінансового контролю» у такий спосіб:

організація державного фінансового контролю – це комплекс заходів з боку державних контролюючих органів, спрямованих на забезпечення повноти, своєчасності поповнення бюджету, законності діяльності підприємств і установ державної сфери та запобігання порушень з боку уповноважених осіб.

Таким чином, питання організації державного фінансового контролю зумовлює загальне забезпечення ефективності реалізації стратегії держави в напрямку виконання її основних функцій. Саме тому актуаль-

ним є виокремлення особливостей організації державного фінансового контролю в зарубіжних країнах.

Так, державний фінансовий контроль в зарубіжних країнах має безліч особливостей, але не всі вони можуть бути ефективно застосовані в Україні. До таких особливостей слід віднести:

по-перше, державний фінансовий контроль повинен чітко відповідати критеріям незалежності. З цією метою доцільно законодавчо закріпити право суб'єктів державного фінансового контролю самостійно обирати об'єкти та методи державного фінансового контролю, що безперечно сприятиме децентралізації контрольних функцій;

по-друге, до об'єктів державного фінансового контролю, що повинні підлягати перевіркам, слід, окрім підприємств та установ державної сфери, віднести підприємства приватного сектору економіки, що в остаточному підсумку збільшить рівень їх відповідальності за результати власної діяльності і, як наслідок, наповнення бюджету за рахунок вчасно сплачених податків та зборів;

по-третє, необхідно здійснити радикальний перегляд підходів щодо формування складу суб'єктів здійснення державного фінансового контролю (контролюючих органів), а саме потрібно забезпечити незалежне обирання працівників контролюючих органів на пріоритетних засадах, що перешкодить корупції в зазначених органах та обмежить вплив суб'єктивних факторів на заміщення таких посад.

Все це зумовлює потребу розробки напрямків адаптації важливіших напрацювань до українського середовища в наступних підрозділах. Розробці таких напрямків передуює вивчення специфічних ознак організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах, бо саме незалежний аудит є найважливішою ланкою загальної системи фінансового контролю в розвинутих країнах.

2.3. Специфічні ознаки організації незалежного аудиту

Незалежний аудит на сьогодні виступає важливішою формою фінансового контролю та вважається найбільш перспективним напрямом контрольної діяльності. З огляду на це, питання запозичення та адаптації важливих напрацювань зарубіжних країн у цій сфері є досить актуальними. На думку авторів, перш за все, дане дослідження повинно ґрунтуватись на визначенні поняття «організація незалежного аудиту» та

виокремленні її елементів.

Так, під організацією незалежного аудиту слід 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. При цьому, до елементів організації незалежного аудиту доцільно віднести: суб'єкти аудиту, учасників аудиту (об'єкти), регулюючий орган, засоби аудиту (нормативно-правове забезпечення) та результат аудиту. Так, порівняльна характеристика елементів організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах наведена в табл. 2.2.

Отже, за результатами аналізу табл. 2.2, можна виокремити наступні особливості організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах в розрізі окремих елементів (табл. 2.3).

Як видно з табл. 2.3, незалежний аудит в зарубіжних країнах має ряд особливостей, до яких слід віднести:

по-перше, доцільно забезпечити регулювання незалежного аудиту виключно громадськими органами, що безперечно сприятиме послабленню державного регулюванню аудиту;

по-друге, необхідно чітко сформулювати напрями міжнародної співпраці українських аудиторів із зарубіжними фахівцями. Така співпраця можлива у вигляді семінарів, конференцій, круглих столів, що безперечно забезпечить результативний обмін досвідом та підвищить кваліфікацію аудиторів;

по-третє, достатньо важливим є питання адаптації українського законодавства до міжнародних вимог стосовної узгодження національного нормативно-правового підґрунтя з міжнародними стандартами аудиту.

2.4. Напрями адаптації міжнародного досвіду організації фінансового контролю до національного середовища

Логічним завершенням виконаних науково-практичних завдань, що знайшли відображення в попередніх підрозділах даного розділу наукового дослідження, є розробка напрямків адаптації міжнародного досвіду організації фінансового контролю до національного середовища. Авторське бачення зазначеного питання узагальнено в табл. 2.4.

Порівняльна характеристика елементів організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах

Країни	Суб'єкти аудиту	Учасники аудиту (об'єкти)	Регулюючий орган	Засоби аудиту	Результат аудиту
1	2	3	4	5	6
Азербайджан	Незалежні аудитори, аудиторські організації	Суб'єкти господарювання, кредитні організації, страхові компанії, інвестиційні фонди недержавні соціальні фонди, комерційні організації	Палата Аудиторів	Закон «Про аудиторську службу»; Положення «Про Палату Аудиторів Азербайджанської Республіки»; Національні стандарти аудиту; Галузеві програми аудиту і методичні документи, затверджені Радою Палати Аудиторів АР	Аудиторський звіт
Ізраїль	Аудитори	Суб'єкти господарювання	Палата аудиторів Ізраїлю; Аудиторська комісія	Закон «Про аудиторів»; Стандарти діяльності аудиторів	Аудиторський висновок про фінансову звітність (повний, акцентований, обмежений, негативний, відмова)
Латвія	Присяжні ревізори	Суб'єкти господарювання	Латвійська асоціація присяжних ревізорів	Закони «Про присяжних ревізорів»; «Про річні звіти»	Аудиторський висновок
Молдова	Аудитори, аудиторські організації	Суб'єкти господарювання, фінансові установи, страхові компанії, професійні учасники ринку цінних паперів	Рада з надзору за аудиторською діяльністю при Міністерстві фінансів; Асоціація професійних бухгалтерів і аудиторів Молдови; Асоціація аудиторів і аудиторських організацій	Закон «Про аудиторську діяльність»	
Польща	Ревізори (аудитори), аудиторські організації, внутрішні аудитори	Суб'єкти господарювання	Президент, Державна Палата Аудиторів	Закони «Про бухгалтерський облік», «Про аудиторів та їх саморегулювання», Норми аудиторської діяльності	Аудиторський звіт

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
Словаччина	Аудитори	Акціонерні компанії, суб'єкти господарювання, які складають звітність згідно з МСФЗ	Палата аудиторів Словаччини	Закон «Про аудиторів»; Міжнародні стандарти аудиту	Аудиторський висновок
Болгарія	Зареєстровані аудитори	Суб'єкти господарювання	Народні збори Республіки Болгарія; Інститут дипломованих експертів-бухгалтерів	Закон «Про незалежний фінансовий аудит»; Міжнародні стандарти аудиту	Аудиторський висновок
Білорусія	Приватні та державні аудиторські організації	Суб'єкти господарювання	Президент; Управління аудиту при Міністерстві фінансів; Методологічна рада з аудиторської діяльності	Закон «Про аудиторську діяльність»; укази Президента «Про вдосконалення регулювання аудиторської діяльності» та «Про заходи зміцнення відомчого контролю в Республіці Білорусія»	Аудиторський висновок
Литва	Аудитори, внутрішні аудитори	Суб'єкти господарювання	Сейм Литовської Республіки; Інститут бухгалтерського обліку; Литовська асоціація бухгалтерів; Аудиторська палата Литви; Литовська асоціація внутрішніх аудиторів	Закони «Про аудит Литовської Республіки»; «Про внутрішній контроль і аудит»; Національні стандарти аудиту, Резолюції Міністерства фінансів	Аудиторський висновок
Росія	Аудитори, аудиторські фірми	Суб'єкти господарювання	Міністерство фінансів РФ	Федеральний Закон «Про аудиторську діяльність»; укази Президента РФ і постанови Уряду; Федеральні правила (стандарти) аудиторської діяльності; Правила (стандарти) аудиторських акредитованих професійних об'єднань; Внутрішньофірмові аудиторські стандарти	Аудиторський висновок

Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
Франція	Комісар з рахунків	Малі, середні і великі компанії	Міністерство юстиції; Орден експертів-бухгалтерів; Національна компанія комісарів з рахунків; Асоціація керівників аудиторських фірм	Закон «Про промислово-торговельні компанії»	Аудиторський висновок
Німеччина	Аудитор	Компанії з обмеженою відповідальністю, середні та великі компанії	Wirtschaftsprüferkammer при Міністерстві економіки; Добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів Institute of Wirtschaftsprüfer	Акт про компанії	Аудиторський висновок
Великобританія		Усі компанії незалежно від форми власності та організаційно-правової форми	Громадська організація дипломованих бухгалтерів; Громадський інститут бухгалтерів-аналітиків; громадський інститут національних фінансів і бухгалтерського обліку, Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу		Аудиторський висновок
			Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії		
Сполучені Штати Америки	Аудитори головної служби обліку, податкові інспектори, внутрішньогосподарські аудитори, присяжні бухгалтери (незалежні аудитори)	Державні і недержавні підприємства	Американський інститут присяжних бухгалтерів; Комісія з цінних паперів; Головна служба обліку; Американська асоціація бухгалтерів; Національна асоціація бухгалтерів США; Асоціація спеціалістів з комп'ютерного аудиту		Аудиторський висновок

Особливості організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах в розрізі окремих елементів

Елемент організації незалежного аудиту	Особливості
1	2
Суб'єкти аудиту	В окремих зарубіжних країнах існують свої особливості щодо визначення суб'єктів аудиту. Це підтверджується світовою вимогою стосовно забезпечення належної кваліфікації аудиторів. Кожна країна самостійно встановлює правила підготовки та атестації аудиторів, контролю якості їх роботи
Учасники аудиту (об'єкти)	В цілому, в багатьох країнах світу метою аудиту є підтвердження достовірності показників фінансової звітності. Виходячи з цього об'єктом аудиту виступають дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності різних суб'єктів господарювання
Регулюючий орган	Успішна організація аудиту неможлива без ефективного регулювання. Тому в кожній країні існують органи, які здійснюють саме регулювання аудиторської діяльності. За такою ознакою умовно країни можна об'єднати в три групи: країни, в яких регулювання аудиту здійснюється виключно державними органами; країни, в яких регулювання аудиту здійснюється державними і громадськими органами; країни, в яких регулювання аудиту здійснюється виключно громадськими органами. Більшість країн пріоритетним органом регулювання аудиторської діяльності визначають державу в особі специфічних органів, що діють від імені президента чи при міністерствах, це такі країни, як Польща та Росія. До другої групи належать країни, на території яких діють державні органи, які здійснюють регулювання аудиторською діяльністю та незалежні колегіальні органи, це такі країни, як Молдова, Білорусія, Франція та Німеччина. Третя група об'єднує країни, в яких у сфері управління аудиторською діяльністю діють лише громадські або колегіальні органи, до такої групи входять Азербайджан, Ізраїль, Латвія, Словаччина, Болгарія, Литва, Великобританія, Сполучені Штати Америки та Україна
Засоби аудиту	Засоби аудиту можна визначити нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності. Слід зазначити, що більшість країн світу для нормативно-правового забезпечення аудиторської діяльності застосовують Міжнародні стандарти аудиту (див. табл. 2.2). На думку авторів, такий підхід є недоцільним, адже в кожній країні існують свої особливості у веденні бухгалтерського обліку та нормативного регулювання фінансово-господарської діяльності [1; 2], тому адаптація Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА) до умов господарювання окремої країни є необхідною. Така ситуація притаманна і Україні, де в якості Національних стандартів аудиту застосовуються МСА

1	2
Результат аудиту	Підсумковим документом, в якому відображується результат аудиторських досліджень, є аудиторський звіт або висновок. Модифікація думки аудитора, що викладається в аудиторському висновку, залежить від вимог кожної країни. Але, в цілому, результати аудиту повинні надавати користувачам впевненість в інформації, необхідній для прийняття економічно правильних та обґрунтованих рішень

Таблиця 2.4.

Напрямки адаптації міжнародного досвіду організації фінансового контролю до національного середовища

Особливість організації фінансового контролю в зарубіжних країнах (виокремлено авторами)	Напрями адаптації даної особливості до національного середовища
1	2
Забезпечення незалежності державного фінансового контролю	Необхідно, перш за все, законодавчо закріпити право суб'єктів державного фінансового контролю самостійно обирати об'єкти та методи державного фінансового контролю, що безперечно сприятиме децентралізації контрольних функцій. До того ж, доцільно чітко обґрунтувати наслідки невиконання суб'єктами державного фінансового контролю власних повноважень стосовно дотримання ними принципу незалежності
Розширення кола об'єктів державного фінансового контролю	Необхідно законодавчо закріпити перелік об'єктів державного фінансового контролю, до складу яких слід включити підприємства приватного сектору економіки, що збільшить рівень їх відповідальності за результати власної діяльності і, як наслідок, наповнення бюджету за рахунок вчасно сплачених податків та зборів
Радикальна зміна парадигми формування складу контролюючих органів	Необхідно здійснити радикальний перегляд підходів щодо формування складу суб'єктів здійснення державного фінансового контролю (контролюючих органів), а саме потрібно забезпечити незалежне обиравання працівників контролюючих органів на пріоритетних засадах, що перешкодить корупції в зазначених органах та обмежить вплив суб'єктивних факторів на заміщення таких посад

Закінчення табл. 2.4

1	2
Забезпечення регулювання незалежного аудиту виключно громадськими органами	Необхідно законодавчо визначити підходи до здійснення регулюючих функцій стосовно незалежного аудиту. Такі функції слід покласти на громадські організації, які відрізняються більшим рівнем свідомості і незалежності при формуванні думки щодо професійної ситуації
Розробка та впровадження напрямів міжнародної співпраці українських аудиторів з зарубіжними фахівцями	Необхідно здійснити розробку загальної стратегії проведення заходів щодо співпраці, яка можлива шляхом організації і відвідування семінарів, конференцій, круглих столів, що безперечно за безпечить результативний обмін досвідом та підвищить кваліфікацію аудиторів
Адаптація українського законодавства до міжнародних вимог стосовно узгодження національного нормативно-правового підґрунтя з Міжнародними стандартами аудиту	Необхідно здійснити конкретні заходи щодо зміни змісту Міжнародних стандартів аудиту стосовно їх перекладу на державну мову. Слід приділити максимальну увагу питанням відповідності зазначених стандартів критеріям зрозумілості, доступності та можливості їх застосування в аудиторській практиці

Таким чином, на сьогодні існує багато особливостей в організації фінансового контролю в зарубіжних країнах, які потребують аналізу та адаптації. Саме тому авторами наведено власний погляд (див. табл. 2.4) стосовно адаптації напрацювань зарубіжних країн у цьому напрямі до українського середовища. Реалізація запропонованих заходів сприятиме подальшому вдосконаленню організації системи фінансового контролю в Україні.

Розділ 3

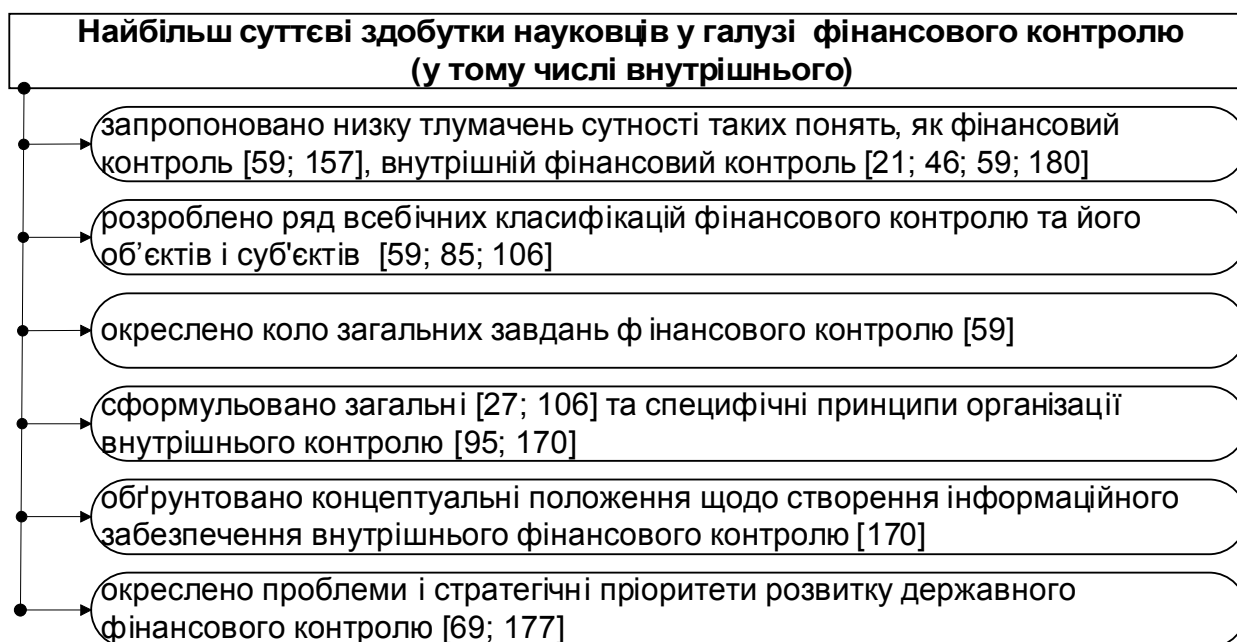
Особливості організації внутрішнього фінансового контролю в Україні

3.1. Внутрішній фінансовий контроль як різновид фінансового контролю

Організація внутрішнього фінансового контролю є традиційно важливим питанням для будь-якого суб'єкта господарювання, оскільки є гарантією його успішної діяльності. Значення цього контролю посилюється і набуває нового змісту в сучасних умовах, які характеризуються зміною ідеології фінансового контролю на державному рівні та світовою економічною кризою.

Започаткована Урядом України реформа у сфері державного внутрішнього фінансового контролю передбачає поступову гармонізацію вітчизняного законодавства з Міжнародними стандартами, методиками і кращою практикою країн ЄС у сфері контролю та аудиту державних надходжень, видатків, активів і зобов'язань. Відповідно до цього Головним контрольно-ревізійним управлінням було запропоновано Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та план заходів з її реалізації. Прийняття цієї Концепції спричинило хвилю підвищеної уваги до питань організації внутрішнього контролю. Безперечно, усі управлінські перетворення повинні проводитися на науковій основі відповідних концепцій. Але слід визнати неможливість механічного перенесення зарубіжних концепцій внутрішнього фінансового контролю, розроблених на базі національних управлінських шкіл, під впливом переважаючих світоглядних концепцій, а також національних менталітетів, у сучасну вітчизняну наукову думку і господарську практику без критичного підходу й урахування специфіки господарювання в Україні.

Теоретичні та практичні аспекти методології й організації фінансового контролю (у тому числі внутрішнього) досліджені у працях Бурцева В. В. [27], Дрозд І. К. [66], Дікань Л. В. [59], Калюги Є. В. [83], Нападовської Л. В. [120], Максимової В. Ф. [106], Сухаревої Л. О. [182; 183] та ін. На сьогодні при висвітленні в монографіях і наукових статтях окремих питань, присвячених фінансовому контролю, переважна більшість вітчизняних дослідників приділяє увагу внутрішньому фінансовому контролю в основному при вивченні класифікацій контролю (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Здобутки науковців у галузі фінансового контролю
(у тому числі внутрішнього)**

Однак, не дивлячись на наявні внески вчених у розвиток теоретичних та практичних аспектів внутрішнього фінансового контролю, все ще мають місце дискусійні та недостатньо досліджені питання. Так, не досягнуто єдності поглядів щодо сутності внутрішнього фінансового контролю, а також щодо визначення його місця у системі фінансового контролю, взагалі відсутня цілісна концепція організації внутрішнього фінансового контролю. Необхідно відзначити, що на сьогодні переважна більшість публікацій з питань внутрішнього фінансового контролю висвітлює реформування ідеології системи управління державними фінансами. При цьому поза увагою науковців залишаються питання організації внутрішнього фінансового контролю в недержавному секторі економіки. За таких обставин теоретичне обґрунтування основних засад організації внутрішнього фінансового контролю та вивчення особливостей їх прояву на практиці – актуальний напрям досліджень в економічній науці, що, в свою чергу, сприятиме формуванню цілісної системи фінансового контролю в країні.

Метою цього дослідження є обґрунтування теоретичних засад організації внутрішнього фінансового контролю в сучасних умовах для підвищення його ефективності.

Сучасні тенденції в українському суспільстві зумовлюють необхідність вирішення важливого завдання – вдосконалення організації внутрішнього фінансового контролю діяльності суб'єктів господарювання. Це вимагає переосмислення концепції зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю, взаємозв'язків структурних елементів контролю як цілісної системи.

Класифікація фінансового контролю сприяє розкриттю та осмисленню його поняття, має як теоретичне, так і практичне значення. В юридичній та економічній літературі зустрічаються різні підходи щодо класифікації фінансового контролю. Однак вивчення широкого кола публікацій дозволило виявити, що серед дослідників немає спільної думки, передусім щодо визначення видів контролю залежно від суб'єктів його здійснення (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Підходи до класифікації фінансового контролю відносно суб'єктів здійснення контролю

Автор	державний	недержавний	муніципальний	незалежний	контроль власника	відомчий	суспільний	внутрішньо-господарський	контроль споживача	громадський	внутрішній	зовнішній
Білуха М. Т. [20]	+		+	+	+							
Ковальова А. М. [88]	+			+		+	+	+				
Шевчук В. О. [203]	+		+	+								
І. Стефанюк [177]	+		+		+				+			
Дікань Л. В. [59]	+			+						+		
В. Нагребельний [118]	+		+		+				+			
Плескач В. Л. [137]	+		+	+								
Л. Кінащук [85]	+	+										
О. Орлюк [128]	+					+		+				
А. Смородина [169]											+	+

Аналіз наведених підходів свідчить про відмінності у поглядах на розкриття змісту окремих видів фінансового контролю, що не дає змоги сформулювати узагальнене бачення їх сутності. Це обумовлює застосування фрагментарного підходу до класифікації видів фінансового контролю, спричиняє їх нечітке визначення та неоднозначне розуміння. На

думку автора, доцільно погодитися з точкою зору про розмежування в межах класифікації за критерієм суб'єктів здійснення контролю державного і недержавного фінансового контролю. Слід зазначити, що державний фінансовий контроль здійснюють органи державної влади й управління, а також спеціалізовані державні органи фінансового контролю. А недержавний фінансовий контроль проводять аудитори, аудиторські фірми, громадські організації, а також відповідні служби господарюючих суб'єктів. Державний фінансовий контроль відрізняється від недержавного в основному його юридичними наслідками для порушників фінансової дисципліни.

Найбільший інтерес у рамках даного дослідження викликає поділ контролю на внутрішній та зовнішній за критерієм взаємовідносин суб'єкта й об'єкта контролю (інша назва цього критерію, що часто зустрічається в економічній літературі, – за характером зв'язку контролюючої та контрольованої організації). Більшість науковців одностайні щодо його тлумачення, яке ґрунтується на твердженні, що при внутрішньому контролі суб'єкт і об'єкт належать до однієї системи, а при зовнішньому – суб'єктом контролю виступає орган, який не належить до тієї ж системи, що й об'єкт [85]. Проте існує й інша точка зору, згідно з якою існують негативні наслідки вживання понять зовнішній і внутрішній фінансовий контроль. На думку Ващенко І. В., коли йдеться про здійснення контролю одного суб'єкта над іншим, то в усіх випадках мається на увазі, що кожен з них є зовнішнім стосовно іншого: «...поняття «внутрішній контроль» з точки зору наукової методології є некоректним. Більш коректним було б називати «внутрішнім» лише власний контроль у структурі самого суб'єкта контролю. Справжній фінансовий контроль в усіх випадках має бути зовнішнім» [36]. Про некоректність існування терміну «внутрішній фінансовий контроль» стверджує у своїх дослідженнях і Максимова В. Ф. [106]. Відповідно до базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), поняття «зовнішній контроль» передбачає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи. Інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, згідно із зазначеними базовими документами належать до системи внутрішнього контролю [69]. На думку автора, поняття

«внутрішній фінансовий контроль» має право на існування, а щодо використання міжнародного досвіду, то, певною мірою, концепції внутрішнього контролю, розроблені зарубіжними фахівцями, можуть бути корисні. Але не слід забувати, що вони не орієнтовані на практичні потреби і менталітет вітчизняних суб'єктів господарювання.

Отже, існує необхідність у більш детальному дослідженні поняття внутрішній фінансовий контроль, виходячи з наявних підходів щодо його визначення в економічній літературі (табл. 3.2) та у нормативних документах (табл. 3.3).

Таблиця 3.2

Підходи щодо визначення поняття внутрішнього фінансового контролю в економічній літературі

Автор	Визначення поняття
Дікань Л. В. [59]	<i>Внутрішній фінансовий контроль</i> – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства та установи як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу
Ю. Суркова [180]	<i>Внутрішній фінансовий контроль</i> – це цілісний процес, який здійснюється керівниками підприємств та їх адміністративним персоналом і має на меті забезпечити впевненість у досягненні мети та здійснення економічних, ефективних і результативних операцій, захист ресурсів від втрат, нецільового використання та пошкодження через розтрату, зловживання, інші незаконні дії або помилки керівництва й виконавців
В. Гоменюк [46]	<i>Внутрішній фінансовий контроль</i> – це контроль фінансових ресурсів по мірі їх надходження в компанію, руху в компанії та вибуття з неї
Бланк І. А. [21]	<i>Внутрішній фінансовий контроль</i> – це організований підприємством процес перевірки виконання і забезпечення реалізації усіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії і попередження кризових ситуацій, які ведуть до банкрутства

Таблиця 3.3

Підходи щодо визначення поняття внутрішнього фінансового контролю в нормативних документах

Нормативний акт	Визначення поняття
1	2
Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [110]	<i>Внутрішньогосподарський фінансовий контроль</i> – система заходів, що організовані керівником і здійснюються в бюджетній установі з метою забезпечення найбільш економічної, ефективної та результативної фінансово-господарської діяльності та спрямовуються на забезпечення достовірності інформації про фінансово-господарську діяльність, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їм

Закінчення табл. 3.3

1	2
Термінологічна база системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України [189]	<i>(Внутрішній) Фінансовий контроль</i> – перевірка відповідності виконуваних операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності вимогам законодавства України
Порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю [147] (втратив чинність на підставі Постанови КМ № 2 від 06.01.2010 р.)	<i>Внутрішній фінансовий контроль</i> – це діяльність контрольно-ревізійних підрозділів, спрямована на забезпечення міністерств, інших центральних органів виконавчої влади достовірною інформацією про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхиленням, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва
Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України [145]	<i>Внутрішній фінансовий контроль</i> – це комплекс експертно-аналітичних, ревізійно-перевірочних та інших форм контрольних заходів, що забезпечують достовірну інформацію про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, майна, інших матеріальних активів, спрямованих на виявлення та запобігання відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню бюджетних коштів і майна
Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 6 [173]	<i>Внутрішній фінансовий контроль</i> – система організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, діяльність інших суб'єктів господарювання, що перебувають в його власності або належать до сфери його управління, які б забезпечували цільове та ефективне використання бюджетних коштів, державного і комунального майна

Точки зору науковців на визначення поняття «внутрішній фінансовий контроль» можна розмежувати залежно від вибору ключового слова у визначенні на дві групи: процес [21; 180]; самоконтроль або контроль [46; 59].

Визначення поняття «внутрішній фінансовий контроль», запропоновані діючими нормативними актами, також можна розмежувати залежно від вибору ключового слова у визначенні: система [173]; комплекс заходів [145]; діяльність [147]; перевірка [189].

Аналізуючи підходи, висвітлені в межах досліджуваної проблеми, можна дійти висновку, що визначення сутності поняття внутрішнього фінансового контролю неоднозначно вирішене у науковій літературі та

діючих нормативних актах. Найбільше занепокоєння викликає той факт, що жоден нормативний акт не спирається при висвітленні сутності внутрішнього фінансового контролю на існуючу теоретичну базу з цього питання, майже кожний документ надає власний варіант його визначення.

Найбільш доцільним, на думку автора, є підхід, що ґрунтується на визначенні внутрішнього фінансового контролю як контролю. Але при цьому виникає необхідність у конкретизації його суб'єктів, об'єктів та мети проведення. Доречно зазначити, що існують відмінності як у формулюванні вітчизняними науковцями та законодавцями мети внутрішнього фінансового контролю, так і у визначенні його суб'єктів. На нашу думку, це спричинено відсутністю розмежування між внутрішнім контролем, який здійснюють державні органи, і внутрішнім недержавним контролем. Ситуація, що склалася, може бути вирішена за умови використання уточненої класифікації фінансового контролю (рис. 3.2).

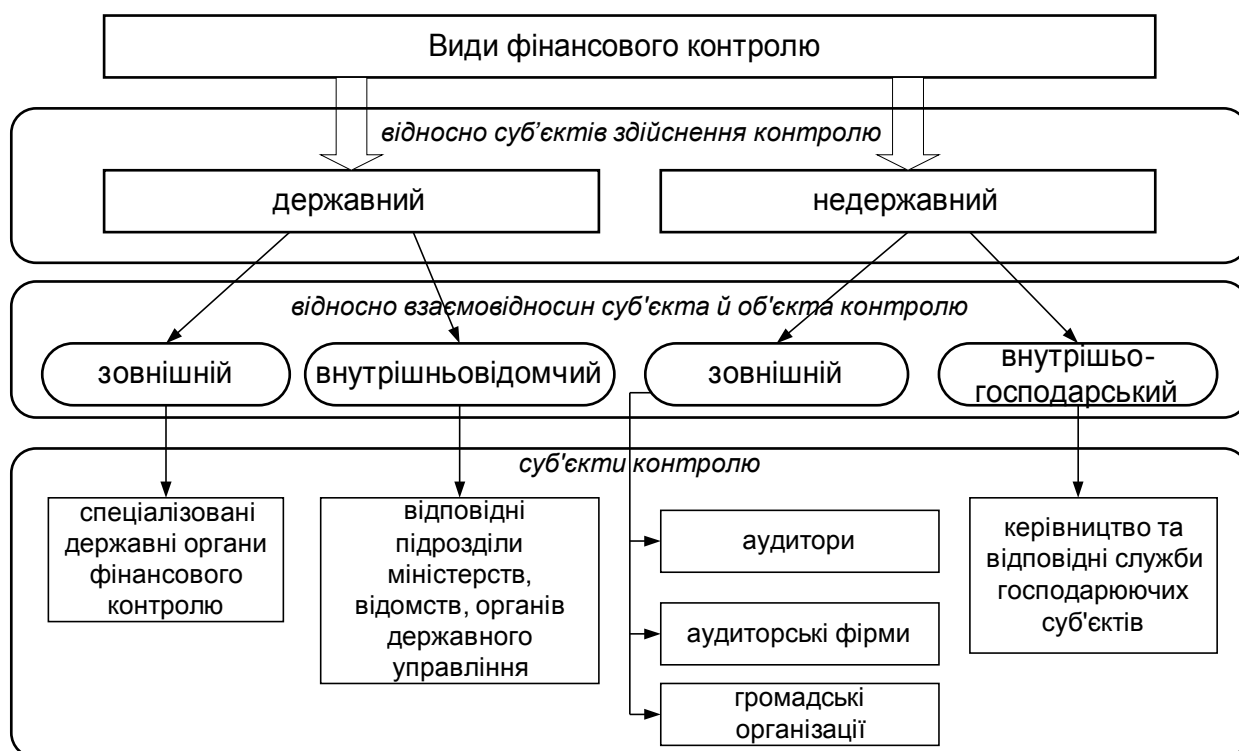


Рис. 3.2. Уточнена класифікація фінансового контролю за критерієм взаємовідносин суб'єкта й об'єкта контролю

Автором підкреслюється, що контроль, який здійснюється з боку держави в особі міністерств, відомств, органів державного управління стосовно діяльності підвідомчих їм підприємств і організацій, доцільно

називати внутрішньовідомчим. В свою чергу, недержавний контроль з боку керівництва та відповідних служб господарюючих суб'єктів (в тому числі державного і комунального сектору) має називатися внутрішньо-господарським.

Узагальнюючи проведений аналіз, автором пропонується під внутрішнім фінансовим контролем розуміти контроль, який здійснюється керівництвом та відповідними службами, підрозділами організацій, підприємств та установ за власною фінансовою діяльністю та діяльністю інших суб'єктів господарювання, що перебувають у їх власності або належать до сфери їх управління з метою виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їм. Запропоноване визначення відрізняється від інших охопленням як державної, так і недержавної сфери господарювання та чітким визначенням суб'єктів, об'єктів та мети його здійснення. При цьому складовими внутрішнього фінансового контролю є внутрішньовідомчий та внутрішньогосподарський контроль.

На даний час в Україні започаткована реформа державного внутрішнього фінансового контролю. Проаналізуємо, прийняттям яких документів вона супроводжується.

У 2005 році Кабінетом Міністрів України було затверджено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (далі – Концепція) [96], у якій наведена понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, аналіз існуючої системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, вказані основні завдання з реформування цієї системи, стратегічні напрями та основні етапи розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. Вказаний документ є досить спірним, спричиняє нарікання та обвинувачення у закладенні деформованого сценарію розвитку.

Так, П. Петренко, почесний академік Міжнародної кадрової академії, радник голови Рахункової палати України, взагалі наголошує на необхідності скасування затвердженої урядом Концепції розвитку державного внутрішнього контролю [134]. Менш радикальною є думка експертів програми СІГМА, які провели оцінку системи врядування в Україні на прохання українського уряду та за фінансової підтримки Міністерства міжнародного розвитку Великої Британії (DFID) та Шведського агентства міжнародного розвитку (SIDA), на підставі угоди з Європейською Комісією: «...необхідний перегляд Концепції, оскільки у будь-якому разі, якщо ви концентруєте і функцію контролю й аудиту, і функцію

інспектування у ГоловКРУ, це може призвести до руйнування обох функцій та знищення загальної спроможності систем контролю» [129]. На думку Шевченко Н. В, Концепція розвитку внутрішнього фінансового контролю України не тільки є кроком вперед при реформуванні системи державного фінансового контролю, а і певним чином вносить непорозуміння в загальні уявлення про систему державного фінансового контролю, оскільки орієнтується на міжнародні вимоги і не враховує певні суперечності з уже існуючими нормативними актами [202]. У працях О. Заячківської та Н. Зорій досліджується визначення державного внутрішнього фінансового контролю, яке наведене в Концепції. Висновок цих досліджень: «... в документі об'єднано декілька підходів. З одного боку, внутрішній контроль розглядається як інструмент управління, з іншого – як процес і, насамкінець, зазначено, що це управлінський контроль» [73].

Автором було здійснено власний критичний аналіз зазначеного документа, результати якого наступні. По-перше, автори Концепції у другому розділі зазначають, що визначена в ній понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю ґрунтується на вимогах ЄС до управління державними фінансами. Але вже у третьому розділі декларують, що понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується у законодавстві, науковій та практичній діяльності в Україні, не узгоджується з понятійною базою, визначеною документами ЄС. Отже, в документі просто констатується невідповідність, а мали б здійснюватися конкретні заходи щодо адаптації понять.

По-друге, державний внутрішній фінансовий контроль у Концепції розглядається як сукупність складових: внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (рис. 3.3).

Виходить так, що органи ДКРС наділені правом проводити централізований аудит державних коштів, при цьому вони не мають сертифіката аудитора. Оскільки за Законом України «Про аудиторську діяльність» аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення, крім цього, аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України [3]. Працівники ДКРС жодній з цих вимог не відповідають, а отже, називати їх діяльність аудитом суперечливо. Це, звичайно створює незручності, які можна

усунути лише назвавши «аудиторську» діяльність ДКРС, наприклад, наглядом.

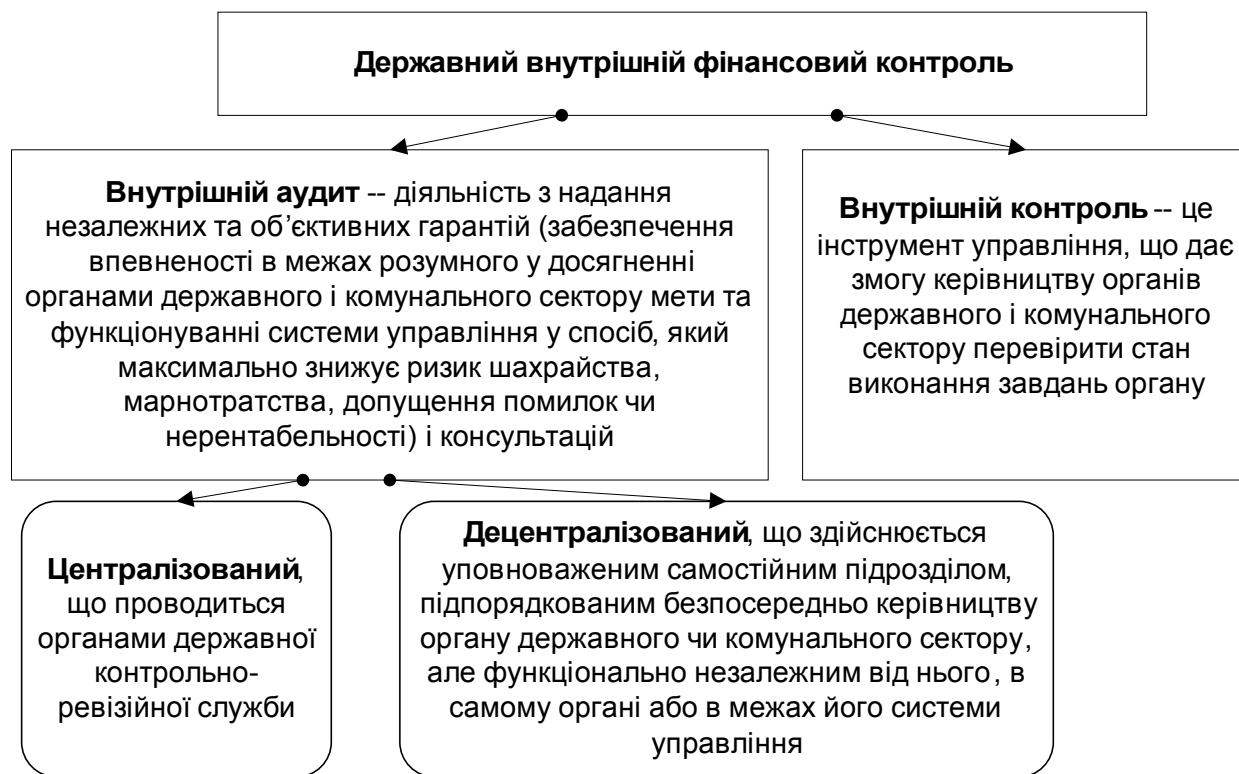


Рис. 3.3. Складові державного внутрішнього фінансового контролю згідно з Концепцією [96].

По-третє, запропонована Концепція передбачає вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю лише в системі органів державного і комунального сектору. При цьому зовсім не порушуються питання зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що здійснюється Рахунковою палатою відповідно до законодавства, та питання державного нагляду і контролю за діяльністю інших, ніж державні і комунальні, підприємств, установ та організацій (крім їх діяльності, пов'язаної з використанням державних фінансів), і функціонування їх систем внутрішнього контролю.

По-четверте, спірним є віднесення у Концепції внутрішнього контролю, який здійснюється керівництвом органів державного і комунального сектору з метою перевірити стан виконання завдань органу, до державного внутрішнього контролю (це впливає з назви концепції). Самі ж автори визначають, що «...внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні й виконанні завдань

на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору». Отже, контроль діяльності з боку керівництва підприємства, установи, організації є за своєю природою незалежним.

З урахуванням вказаних зауважень та пропозицій щодо уточнення класифікації фінансового контролю (див. рис. 3.2) доцільно було б змінити назву Концепції на «Концепція розвитку внутрішнього фінансового контролю органів державного і комунального сектору», і розділити внутрішній контроль, який здійснюється у цих органах, на внутрішньо-відомчий та внутрішньогосподарський.

Безумовно, ситуація, що склалася зумовлена недосконалістю розроблення загальнотеоретичних питань фінансового контролю. Вона потребує упорядкування всіх необхідних теоретичних та законодавчих питань у цій галузі.

3.2. Сучасний стан організації внутрішнього фінансового контролю в Україні

Загальновідомо, що контроль є функцією управління і потребує правильного підходу до його організації. Поняття організація багатозначне. Найчастіше воно означає: внутрішню упорядкованість, узгодженість взаємозалежних елементів цілого (системи) [172]. З точки зору управління, під організацією контролю розуміють організацію його функціонування у часі і просторі. В наявних на сьогодні дослідженнях організація контролю розглядається не самостійно, а разом із організацією обліку та аналізу, що знижує наукову значущість саме організації контролю.

Питання організації внутрішнього контролю сьогодні висвітлено не достатньо широко у фаховій літературі. Більшість авторів зупиняється на дослідженні принципів організації, а також контрольних дій з боку суб'єктів внутрішнього контролю та обґрунтуванні процедур контролю щодо оцінки роботи внутрішнього контролю, яка проводиться зовнішніми аудиторами (Бутинець Ф. Ф. [95], Рудницький В. С. [163], Філозоф О. В. [196], Савченко В. Я. [164] та ін.). Щодо визначення поняття «організація внутрішнього фінансового контролю», то у вітчизняних дослідників це питання залишилося поза увагою. Щоб з'ясувати його сутність, проаналізуємо, як визначене поняття «організація внутрішнього контролю» у працях науковців.

За визначенням Пантелєєва В. П. під організацією внутрішнього контролю слід розуміти стійку, впорядковану сукупність підрозділів з контролю (осіб, що виконують контроль) з їхніми ієрархічними взаємозв'язками, які відображають співпідпорядкованість як по вертикалі, так й по горизонталі управління [131]. Такий підхід можна вважати дещо обмеженим через те, що він не відображає сутність організації контролю як багатогранного поняття.

На думку Родіонової В. М., організація системи будь-якого контролю – це створення системи контролю у відповідності до заданих вимог [158]. Такий підхід підкреслює те, що існують певні вимоги до організації контролю, але не вказано, які саме, що спричинить труднощі при організації контролю на практиці.

На думку автора, організація внутрішнього фінансового контролю – це впорядкування контрольних операцій, взаємозв'язків між суб'єктами внутрішнього фінансового контролю з метою виконання всіх етапів контрольного процесу. Чому саме мова йде про впорядкування контрольних операцій? Тому що внутрішній фінансовий контроль складається із численних контрольних операцій – дій над економічними даними, що мають на меті отримати різні проміжні та підсумкові показники, придатні для оцінювання результату роботи та прийняття управлінських рішень. Сукупність контрольних операцій формує процедуру. Кілька процедур утворюють технологічну фазу контролю, а фази – етап контрольного процесу. Загальновідомо, що в організації контрольного процесу розрізняють три етапи: підготовка даних для контролю; перевірка даних; узагальнення результатів контролю. Тому впорядкування контрольних операцій повинно виконуватися саме з метою виконання всіх етапів контрольного процесу.

Суттєву інформацію щодо такого впорядкування та розкриття змісту і властивостей організації контролю повинні містити нормативно-правові акти. Проаналізуємо, як врегульовано на законодавчому рівні організацію внутрішнього контролю (табл. 3.4).

З даних, наведених у табл. 3.4 можна зробити висновок, що регуляторні документи у сфері організації внутрішнього фінансового контролю регламентують механізм його здійснення лише для банківських, фінансових установ, акціонерних товариств, міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та підприємств, установ та організацій, що належать до сфери їх управління. Усі інші суб'єкти господарювання при

організації внутрішнього фінансового контролю вимушені керуватися лише власним розумінням. Це спричинює суттєві труднощі як власне для суб'єктів господарювання, так і для тих, хто стан цієї організації в подальшому вивчає.

Таблиця 3.4

Нормативно-правове забезпечення організації внутрішнього фінансового контролю суб'єктів господарювання

Нормативно-правові акти	Які питання організації внутрішнього фінансового контролю висвітлюються?
Порядок проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади [148]	Механізм проведення в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади внутрішньої контрольно-ревізійної роботи
Закон України «Про акціонерні товариства» [7]	Порядок формування та роботи ревізійної комісії з метою перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року
Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ [111]	Рекомендації щодо створення служби внутрішнього аудиту фінансової установи, її організаційного статусу, регламентування діяльності внутрішніми документами, компетентності, відносин із зовнішнім незалежним аудитором, здійснення планування, нагляду, перевірки та документування внутрішнього аудиту
Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України [144]	Визначення системи аудиторської діяльності в банках та регламентація порядку створення і організації роботи служби внутрішнього аудиту в комерційних банках України
Інструкція про організацію та проведення контрольних заходів щодо фінансово-господарської діяльності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Міністерства вугільної промисловості України та щодо яких Міністерство здійснює корпоративне управління [81]	Механізм здійснення підрозділами внутрішнього фінансового контролю контрольних заходів щодо фінансово-господарської діяльності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Міністерства вугільної промисловості України та щодо яких Міністерство здійснює корпоративне управління
Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України [145]	Відносини, які виникають у зв'язку із виконанням Міністерством фінансів України функцій внутрішнього контролю

Отримані висновки підтверджуються результатами дослідження, проведеного Міжнародною фінансовою корпорацією. Ця корпорація у

2008 році підготувала звіт «Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні». На запитання відповідали 67 компаній, що репрезентують різні галузі економіки України, 47 банків та 25 інвестиційних компаній з різними напрямками основної інвестиційної діяльності. Дослідження здійснювалося методом цільового анкетування і передбачало самостійне заповнення електронної анкети, або надання відповідей на запитання анкети шляхом телефонного інтерв'ювання респондента. Цільовими респондентами дослідження в компаніях та банках були керівники служб внутрішнього аудиту та відділів внутрішнього контролю, вище виконавче керівництво, фінансові директори та головні бухгалтери.

За результатами звіту 39 % опитаних компаній повідомили, що мають відділ внутрішнього контролю як окремий підрозділ їх організації. 54 % компаній повідомили, що їх процедури внутрішнього контролю задокументовані, а 58 % зазначили, що компанія застосовує моніторинг і тестування систем внутрішнього контролю. Фінансовий департамент визначений як відповідальний за функціонування і моніторинг систем внутрішнього контролю у 54 % відповідачів, а керівники бізнес-процесів – у 49 % (можна було надати декілька варіантів відповіді). Лише невеликий відсоток респондентів визначив відділ внутрішнього контролю як орган, що має такий обов'язок. Відповідаючи на запитання, хто фактично здійснює моніторинг і тестування систем внутрішнього контролю, 41 % компаній зазначив керівників бізнес-процесів, а 36 % – службу внутрішнього аудиту. На жаль, решта 25 % респондентів відповіли, що відповідальність за функціонування і моніторинг систем внутрішнього контролю несе відділ внутрішнього аудиту. Це вказує на фундаментальний брак розуміння ролі внутрішнього аудитора, і враховуючи те, що лише 48 % опитаних компаній мають відділ внутрішнього аудиту, виявляється, що понад половини компаній з відділом внутрішнього аудиту неправильно розуміють його роль [74].

Дослідження показало, що 77 % компаній відповіли “ні” або “не знаю” на запитання, чи існують керівні рекомендації щодо організації внутрішнього контролю. Ще 79 % відповіли, що вони не можуть визначити, чи відповідають рекомендації щодо систем внутрішнього контролю в Україні міжнародним стандартам. З іншого боку, щодо опитаних банків, то 93 % з них керуються постановами НБУ, а що стосується міжнародних

рекомендацій, то 89 % використовують рекомендації Базельського комітету з банківського нагляду.

Як згадувалося вище, НБУ має цілісний масив регуляторних документів, що регламентують внутрішній контроль і функцію внутрішнього аудиту. За даними, наведеними у звіті, 44 % опитаних банків повідомили, що мають відділ внутрішнього контролю як окремий підрозділ їх організації. 94 % банків повідомили, що їх процедури внутрішнього контролю задокументовані, і 79 % зазначили, що банк здійснює моніторинг і тестування систем внутрішнього контролю [74].

Таким чином, до особливостей організації внутрішнього фінансового контролю в Україні можна віднести:

питання організації державного внутрішньовідомчого фінансового контролю частково врегульовано окремими нормативно-правовими актами, де контрольні повноваження і процедури описуються лише для певних міністерств та інших органів виконавчої влади;

питання організації недержавного внутрішньогосподарського фінансового контролю врегульовано лише для комерційних банків, акціонерних товариств, інші ж суб'єкти господарювання вимушені діяти у цьому питанні на власний розсуд;

організація внутрішнього контролю суб'єктами господарювання недержавного сектору економіки (окрім банків) характеризується низьким рівнем документування процедур внутрішнього контролю.

Вирішення наведених вище проблемних питань організації контролю потребує формування ефективної системи фінансового контролю в Україні на засадах гармонізації взаємовідносин суб'єктів внутрішнього фінансового контролю та суб'єктів господарювання з метою збереження та раціонального використання коштів, створення системи постійно діючого, безупинного, незалежного фінансового контролю та забезпечення її ефективного функціонування. Це, безумовно, потребує подальших досліджень щодо пошуку конкретних форм, методів, а також технологій реалізації.

Розділ 4

Організація контролю якості аудиту та перспективи його розвитку в Україні

4.1. Необхідність організації контролю якості аудиту

Глобалізаційні процеси, що відбуваються у світі, обраний Україною шлях інтеграції в європейську спільноту, не можуть оминати і проблему відповідного реформування контрольного середовища в країні, одним з елементів якого є професійний незалежний аудит. Забезпечення достовірності публічної фінансової звітності, захист інтересів широкого кола власників та інтересів суспільства в цілому – головна місія аудиту у відкритому та демократичному суспільстві з ринковою економікою. На сьогодні в Україні немає відпрацьованих методик оцінювання розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту, тому головним шляхом підвищення якості аудиту в сучасних умовах поки що лишається професійний контроль за якістю аудиторських перевірок. Якість аудиторських послуг необхідно забезпечити, перш за все через підвищення рівня професійних знань та безперервної системи актуалізації знань аудиторів, які практикують.

Слід зазначити, що проблема якості професійного аудиту набула актуальності не в Україні, а на Заході, перш за все, в США, на початку третього тисячоліття. Підставою для підвищення уваги до якості послуг аудиторів стали всесвітньо відомі конфлікти зі звітністю великих або транснаціональних компаній у формі акціонерних товариств. Як виявилось, фінансова звітність, яку підтверджували незалежні аудитори цих компаній («Енрон», «Пармалат», «Меркс», «Ксерокс», та ряд інших), містила значні викривлення, особливо в частині реального розміру прибутку. Втрати акціонерів вимірювалися сотнями мільйонів, а банкрутство американського енергетичного концерну «Енрон» обернулося крахом однієї з найстаріших аудиторських фірм у світі «Артур Андерсен». На сьогодні такі конфлікти продовжуються. В кінці 2008 року на початку 2009 р у США виявлено гігантську фінансову піраміду інвестиційного фонду Бернарда Медоффа («Madoff Securities»), яка принесла своїм вкладникам по всьому світі до 50 млрд доларів збитків. У першому кварталі 2009 року, знову ж таки у США, розкрита інша фінансова

піраміда SFG (Stanford Financial Group) Р. Стендфорда (sir Robert Allen Stanford), збитки учасників якої попередньо оцінюються у 8 млрд доларів США. У фінансовій піраміді Р. Стендфорда задіяні учасники (інвестори, вкладники) з 136 країн світу. Всю публічну фінансову звітність цих фінансових пірамід перевіряли та підтверджували великі транснаціональні аудиторські фірми, тим самим опосередковано сприяючи по-ширенню негативного іміджу професії в суспільстві. Український аудит не має негативних відгуків такого рівня, але проблема якості професійних послуг також має місце і в нашій країні. Про це свідчить тенденція до збільшення скарг на аудиторів, які практикують, до Аудиторської палати України (АПУ).

Необхідність забезпечення гідної якості аудиту та його зовнішнього контролю залишається темою для обговорення протягом останніх років, підтвердженням цього є генезис положень та рішень АПУ з 2003 р. (додаток А). Актуальність обраної теми полягає в тому, що проблеми організації контролю якості фінансової звітності та її підтвердження є ключовими факторами довіри користувачів інформації до керівництва підприємства та аудиторів. Автори даної роботи склали бібліографічну довідку за матеріалами науково-практичних конференцій за останні роки (додаток Б). Незважаючи на те, що цей перелік не є повним, він свідчить про дійсну актуальність питання.

Дослідженню проблеми контролю якості, етики, вимог суспільства до аудиторської професії присвятили праці такі вітчизняні вчені: Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Бондар В. П., Зубілевич С. Я., Петрик О. А., Редько О. Ю., Савченко В. Я., Суха О. Р., Сухарева Л. О., Усач Б. Ф., Шевчук В. О. та ін.

Поза всяким сумнівом, аудит є системою, що характеризується рядом взаємопов'язаних елементів. Для обґрунтування логічної структури параметрів контролю якості аудиту виникає необхідність розгляду всіх елементів аудиту в їх взаємозв'язку і взаємозумовленості, тобто з погляду системного підходу до їх дослідження. Застосування системного підходу в оцінці контролю якості аудиту повинно розглядатися як ціле, як єдина система з урахуванням усіх взаємозв'язків, при цьому, мета окремих частин системи не повинна вступати в конфлікт з метою цілого, можливе вироблення альтернативних варіантів для досягнення мети. Розкриття суті системного підходу до оцінки контролю якості аудиту дозволить виділити основні етапи виконання дослідження:

розкриття поняття «якість»;

визначення основних елементів організації контролю якості аудиту.

За даними АПУ, останнім часом спостерігається підвищення ризику вітчизняного аудиту фінансової звітності й значне зниження його якості. Обов'язкові аудиторські перевірки мають сезонний характер, тобто проводяться за результатами річної фінансової звітності підприємств. Але аудиторським фірмам необхідно мати роботу не один раз на рік, а щоденно, щоб мати дохід (прибуток) від даного виду професійної діяльності. Виконання обов'язкового аудиту залишається практично єдиним гарантованим джерелом доходів українських аудиторських фірм. До того ж у зв'язку із припиненням господарської діяльності й наступним банкрутством кількість суб'єктів підприємницької діяльності, для яких аудит є обов'язковим, різко зменшується. Великі підприємства, що здійснюють діяльність на території України, як національні, так і іноземні, всі частіше звертаються до послуг транснаціональних аудиторсько-консалтингових компаній, що використовують у своїй практиці міжнародні норми аудиторських послуг, за якими багаторічний досвід роботи на ринку, довіра іноземних інвесторів.

Основною науковою гіпотезою дослідження є припущення про те, що зниження якості аудиту вітчизняних аудиторів значною мірою зумовлене тим, що аудитори, які практикують, на сьогоднішній день не мають єдиної й цілісної методики реалізації Міжнародних стандартів контролю якості аудиту.

4.2. Теоретичне обґрунтування визначення критеріїв якості аудиту

Будь-яка галузь знання, що має концепцію й методологію, не може виконувати свої функції без власної термінології, яку вона формує у міру розвитку для найменування і визначення понять, що входять до понятійного поля цього наукового знання. Розгляд поняття «якість» передбачає, передусім, ланцюговий розклад змістовної семіотики, тобто, перш за все, необхідно здійснити детальний аналіз та уточнення поняття «якість». У теорії прийнято розглядати визначення поняття «якість» з філософської й економічної точок зору.

Якість – філософська категорія, що виражає істотну визначеність предмета, завдяки якій він існує саме як такий, а не інший предмет [191]. У стандарті ISO 9001-2000 значення терміна «якість» визначається як

ступінь задоволення вимог сукупністю характеристик, властивих будь-якому об'єкту [108]. У словнику термінів, що використовуються в управлінні якістю, виданого Європейською організацією з якості (ЄОЯ), термін «якість» визначений як «сукупність властивостей і характеристик продукції й послуг, що зумовлюють їхню здатність задовольняти встановлені або передбачувані потреби» [209]. В ДГСТ15467-79 дається таке визначення якості: «Якість – це сукупність властивостей продукції, що зумовлюють її придатність задовольняти певні потреби відповідно до її призначення» [48].

Чіткого визначення терміна «якість» немає. Великий економічний словник Інституту нової економіки визначає «якість» як сукупність властивих ознак і характеристик продукції або послуг, що дозволяють їм задовольняти потреби, які вже визначені або очікуються споживачем таких послуг [24] (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Різні трактування визначення поняття «якість»

Джерело	Визначення поняття «якість»
1	2
Толковый словарь живого Великорусского языка Владимира Даля [190, с. 357]	Якість – властивість або приналежність, усе що складає сутність особи чи предмета.
Философская энциклопедия [194, с. 483]	Якість – фіксуємо спогляданням визначеність того або іншого предмета, не відділена від самого факту його існування як даного предмета
Экономическая энциклопедия [206, с 280]	Якість – сукупність властивостей продукту (послуги), що визначає його придатність для використання за призначенням споживачем
Сухарева Л.О. Аудит: Оцінка якості системи бухгалтерського обліку [184, с. 36]	Якість – це сукупність властивостей і характеристик продукції, рівень яких формується виробниками при створенні даної продукції з метою задоволення встановлених або передбачуваних потреб
Гиссин В.И. Управление качеством продукции [43, с. 17]	Якістю називають сукупність характерних Властивостей, форми, зовнішнього вигляду й умов застосування, якими повинні бути наділені товари для відповідності своєму призначенню
Стандартизация и управление качеством продукции [174, с. 273]	Якість визначена як сукупність характеристик об'єкта, що відносяться до його здатності задовольняти встановлені і передбачені потреби
Таныгин В. А. Основы стандартизации продукции [186, с. 139]	Якість продукції – це сукупність властивостей продукції, що обумовлюють її придатність задовольняти визначені потреби відповідно до її призначення
Розова Н. К. Управление качеством [160, с. 8]	Якість – сукупність характеристик об'єкта, що відносяться до його здатності задовольняти, обумовлені або передбачені потреби.

Закінчення табл. 4.1

1	2
Каштанов В. А., Медведев А.И. Теория надежности сложных систем . [84, с. 10]	Якість – це супер властивість, що містить у собі багато різних, як правило, складних властивостей
Исаев Г. Н. Управление качеством информационных систем [78, с. 9]	Якість інформаційної системи – це сукупність Властивостей інформаційної системи, що відображають її сутність і здатність задовольняти встановлені вимоги підсистеми відповідно до її призначення
Золотагоров В. Г. Энциклопедический словарь [76, с. 195]	Якість як сукупність властивостей, що відображають рівень новизни, надійності та довговічності, економічні, екологічні та естетичні споживчі властивості
Загородний А. Г., Вознюк Г. Л. Финансово-экономический словарь. [70, с. 1000]	Якість як сукупність властивостей щодо її безпечності, новизни, довговічності, надійності, які надають їй здатності задовольняти споживача відповідно до призначення
Коломійцев В. Е. Универсальный энциклопедический словарь экономических терминов [94, с. 87].	«Якість» як якість при якій послуги фактично задовольняють потреби споживача
Економічна енциклопедія [68, с. 921].	Якість як комплекс характеристик, які визначають його корисність (передусім, для споживачів)

Всі наведені визначення підтверджують, що прикладне визначення якості суперечить фундаментальному, яке представляє якість як об'єктивно існуючу сукупність властивостей і характеристик. Суперечності, що мають місце в стандартах і в словнику ЄОЯ, пояснюються тим, що у визначенні терміна «якість» для виробників і споживачів було важливо, щоб якість задовольняла вимоги замовників, в аудиті це – вимоги користувачів фінансової звітності. Тоді задоволення потреб треба було б пов'язати не з суттю якості, а з її рівнем. У цьому разі прикладне визначення якості відповідало б фундаментальному та зберегло свою філософську основу. Поняття, яке означає здатність товару або послуги задовольняти потребу, в економіці названо «корисність» [94]. На думку авторів, термін якості слід визначити таким чином: якість – сукупність технічних, економічних і естетичних властивостей товару, робіт, послуг, обумовлюється його здатністю задовольняти певні потреби відповідно до призначення.

Якщо екстраполювати таке визначення на вітчизняний аудит, то виникає велика кількість критеріїв (характеристик), які нібито визначає замовник аудиту з метою одержання якісної послуги. До таких критеріїв замовники відносять: обґрунтованість аудиторських висновків, визначен-

ня максимальної кількості помилок, неточностей, перекручувань при перевірці, ненакладення штрафних санкцій при подальших перевірках державними фіскальними органами, оцінку якості знань керуючого персоналу, виявлення фактів обману й шахрайства з боку персоналу, попередження помилкових управлінських рішень з боку персоналу, строки й вартість послуг, які повинні бути мінімальними, та повну конфіденційність. Якість аудиторських послуг – категорія, що перманентно змінюється залежно від рівня суспільних відносин та господарської практики країни [68].

В Україні питання контролю якості аудиту й організації єдиної системи якості аудиторської роботи розглядаються на рівні АПУ, а також на рівні Спілки аудиторів України. В новій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» вже закладені визначені механізми контролю якості аудиту в розділі III ст. 12 п. 5 [3]. МСКЯ1 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, та надають супутні послуги» регламентує контроль якості аудиторських фірм та визначає, що система контролю якості складається з по-літики, розробленої для досягнення цілей, та процедур, необхідних для впровадження та моніторингу відповідності цим заходам [155, с. 164]. Згідно з МСА 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації» аудиторська фірма зобов'язана впровадити систему контролю якості, яка надавала б їй достатню впевненість, що фірма в цілому та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів та нормативних і законодавчих вимог, а висновки аудиторів, надані фірмою або партнерами з завдання, відповідають наявним обставинам [115, с. 251]. Міжнародна федерація бухгалтерів визначає «контроль якості аудиту» як відповідність дій, висловлювань і результатів роботи аудиторів вимогам чинного законодавства, стандартам аудиту та Кодексу професійної етики. АПУ повністю підтримує вищенаведене висловлювання та доповнює вимогами дотримуватися рішень АПУ як засобу впливу на аудиторську спільноту [68, с. 49].

Бутинець Ф.Ф. зазначає, що «під контролем якості в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг та супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах вимог чинного законодавства України, Міжна-

родних стандартів аудиту надання впевненості та етики і Кодексу етики професійних бухгалтерів» [31, с. 479].

Редько О. Ю. зазначає, що «контроль якості аудиту є системним дотриманням реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та вимог стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність у сфері аудиту» [155, с. 182]. Суха О. Р. та Марчук О. В. звертають увагу на те, що «контроль якості аудиту гарантує довіру громадськості до результатів роботи аудитора, які, в свою чергу, мають демонструвати перед спостережними органами адекватність виконання своїх обов'язків» [181, с. 355]. Драч С.В. зауважує, що «підвищення контролю якості аудиту сприятиме очищенню аудиторів від випадкових людей, які ставлять прибутковість понад професійні стандарти» [62, с. 36]. В. П. Суйц визначає контроль якості аудиту як «виконання всіх видів робіт в ході проведення аудиту на основі напрямних вказівок поточного контролю і перевірки виконаної роботи таким чином, щоб це відповідало необхідним вимогам якості» [178]. Андрієв В.Д. визначає контроль якості аудиту як «рівень виконання суб'єктом аудиту з реалізації окремих процедур і задач аудиту як єдиного цілого: підготовки до перевірки, практичному здійсненню контрольних дій і впровадження її результатів. Якість аудиту є умовою, передумовою ефективності контрольних дій» [11, с. 235]. Аналіз зазначених поглядів на визначення «контролю якості аудиту» приводить до думки про те, що більшість авторів має розбіжність у позиціях, передусім, з проблемою розгляду політики та процедур надання впевненості історичної фінансової інформації. Узагальнюючи вищесказане, автори пропонують власні сутнісні ознаки «контролю якості аудиту», що наведені на рис. 4.1.

Таким чином, контроль якості аудиту – це комплексне поняття, для оцінки якого необхідно встановити чіткі критерії якості. Контроль якості аудиту може вважатися якісним в тому випадку, якщо порядок його проведення відповідає законодавчо встановленим критеріям якості. Розбудова організаційних засад контролю якості аудиту, в першу чергу, має ґрунтуватися на чіткому визначенні критеріїв якості. Аудит може вважатися якісним в тому випадку, якщо порядок його проведення відповідає законодавчо встановленим критеріям згідно із МСА 220 (рис. 4.2).

Автори погоджуються з думкою інших вчених, що для формалізації критеріїв контролю якості потрібно змістити акцент на аналізі чинників, які її забезпечують [199, с. 21].

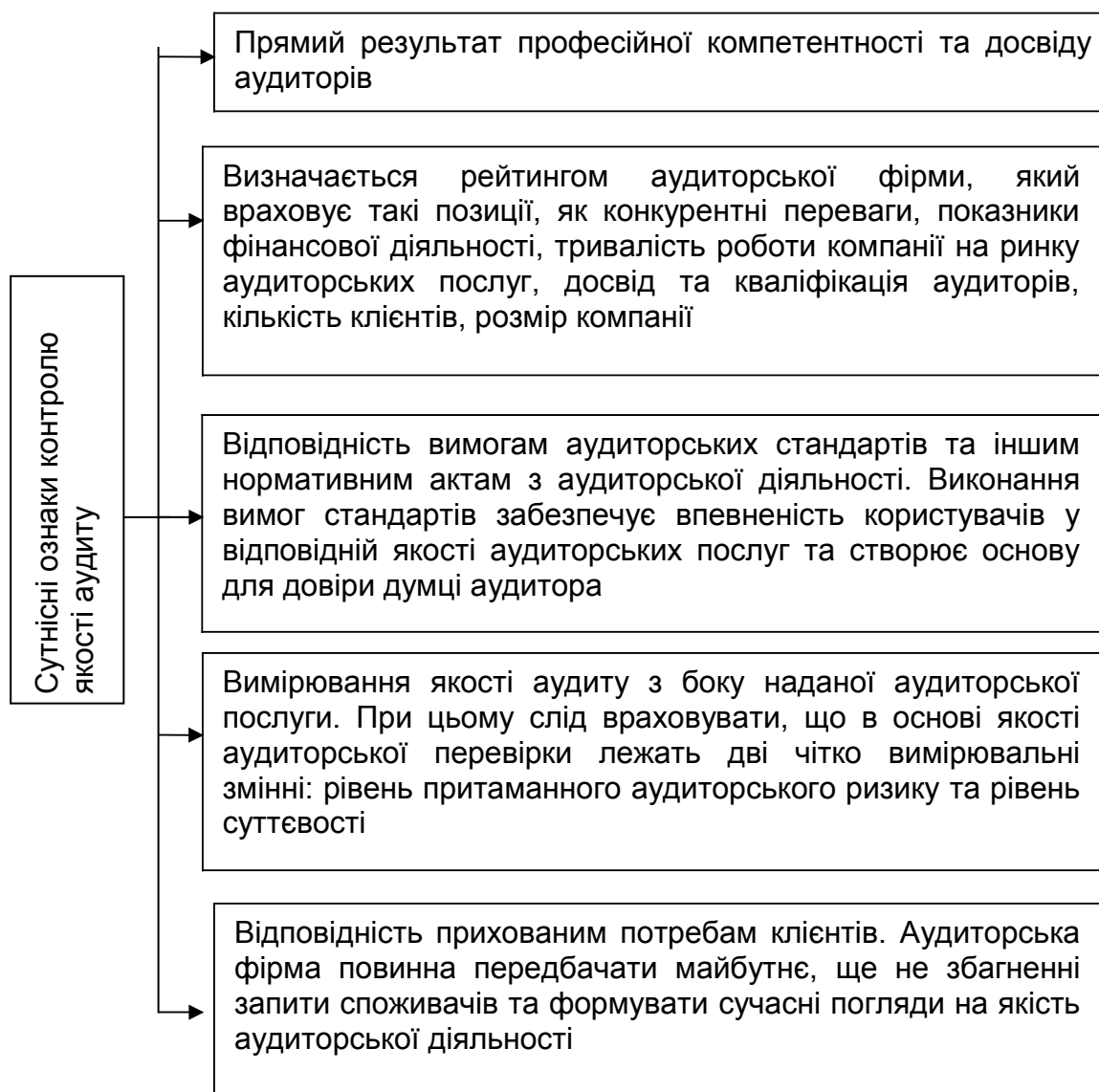


Рис. 4.1. Сутнісні ознаки контролю якості аудиту

Проблеми організації та практичного здійснення контролю якості зі сторони АПУ та САУ виникли внаслідок того, що вказаними органами не були розроблені конкретні критерії якості аудиту та аудиторських послуг. В 2003 році Рішенням ради Спілки аудиторів затверджено Положення про порядок проведення ініціативного контролю якості аудиту та супутніх послуг. АПУ для організації дієвого зовнішнього контролю затверджено Національну концептуальну основу забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [122], в 2007 році затверджено Рішення АПУ від 27.09.2007 р. № 182/3 [149], з метою реалізації зазначеної концепції затверджено «Положення про здійснення зовнішніх перевірок контролю якості аудиту в Україні» [143].

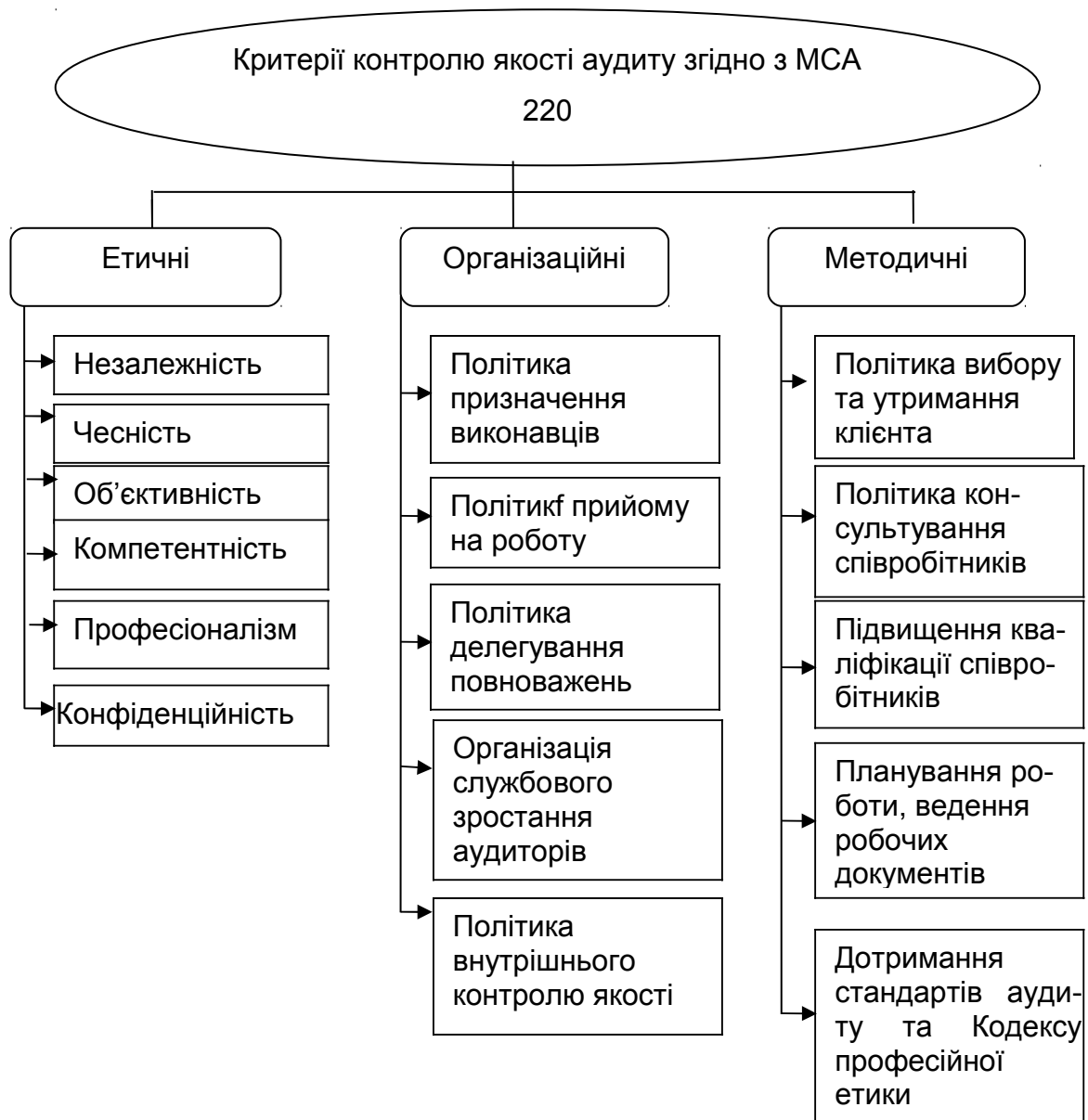


Рис. 4. 2. Критерії контролю якості аудиту

Аналіз вітчизняних публікацій свідчить, що ця проблема досить обмежено висловлюється як науковцями, так і практиками. Так Бондар В. П. [25] вважає, що вітчизняний підхід переважно базується на здійсненні перевірок діяльності суб'єктів аудиту державними контролюючими органами. У ході такого контролю переважно перевіряється наявність дозвільних документів: включення аудиторської фірми чи приватно – практикуючого аудитора до реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, наявність укладених договорів на проведення аудиту із замовниками. У випадках податкових перевірок в аудиторських фірмах перевіряються дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності

суб'єкта аудиторської діяльності на предмет наявності податкових порушень. У даному випадку не варто говорити про контроль якості аудиту, в таких перевірках вивчаються інші сторони діяльності суб'єкта аудиту. Особливості організації та ведення аудиту в Україні дозволяють проводити контроль якості як фахівцями аудиторської фірми, так і зовнішніми уповноваженими на рівні функціонування професійних організацій.

4.3. Напрямки розвитку організації контролю якості аудиту в Україні

У теперішній час організацію контролю якості аудиту можна представити в двох напрямках:

зовнішній контроль якості аудиту;

внутрішньофірмовий контроль якості аудиту.

Зовнішній контроль якості аудиту проводиться АПУ відповідно до затверджених критеріїв формування плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторською палатою України було прийнято рішення від 15 листопада 2007 року № 184/3 про створення структурного підрозділу АПУ «Комітет з контролю за аудиторською діяльністю» [150]. Предметом діяльності цього комітету є проведення зовнішніх перевірок діяльності аудиторських фірм та аудиторів.

Організація зовнішнього контролю безумовно підвищить відповідальність аудиторів, хоча це і не забезпечить відповідну якість аудиторських послуг [156].

Для уніфікації процедур зовнішньої перевірки і неможливості суб'єктивного підходу перевіряючих АПУ встановлено перелік документального мінімуму, перевірка якого повинна надати перевіряючому основу для висновків про якість професійних послуг [156, с. 53–54]. Цей мінімум за згодою об'єкта перевірки і перевіряючого може бути розширений, але не зменшений.

Для належного контролю якості аудиту необхідно забезпечити кваліфікаційне виконання контрольних заходів, які полягають у визначенні принципів та процедур, періодичності планів перевірки, що охоплюють декілька об'єктів, терміни виконання робіт, перевірку роботи асистентів і помічників, виконання робочих планів і програм аудиту, а також ведення

робочої документації. Автори пропонують наступну схему організації зовнішнього контролю якості аудиту (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Схема організації зовнішнього контролю якості аудиту (запропонована автором)

На думку Редько О. Ю. дотримання етичних стандартів повинно систематично контролюватись, проте підвищити якість аудиту може тільки впровадження технічних стандартів, які регулюють здійснення основних етапів аудиту [156, с. 54].

При виконанні своїх обов'язків аудитори мають дотримуватися фундаментальних принципів етики, що забезпечує гарантії високої якості їх роботи і задоволення інтересів суспільства та держави в цілому. Церетелі Л. Г. [199] зауважує, що ряд вимог стандартів якості не може застосовуватися невеликими аудиторськими фірмами. Зокрема, труднощі можуть виникати при плануванні потреб фірми у працівниках на основі кількості клієнтів, очікуваного збільшення фірми і виходу працівників на пенсію. Також складною в реалізації з вимогами МСА є розробка

навчальних матеріалів, навчальних програм для аудиторської фірми, а також вибір і підготовка викладачів. Проблеми і труднощі в організації дієвої системи контролю якості на малих фірмах не означають, що вони мають право не здійснювати такий контроль. Разом з тим, контроль якості лягає на керівника невеликої аудиторської фірми. Серед обов'язкових процедур організації контролю якості на малих підприємствах можуть бути: встановлення професійних вимог до персоналу фірми, процедури набуття навичок і компетентності, підвищення кваліфікації, порядок видачі завдань і делегування повноважень, передбачення консультування у фахівців інших галузей знань, розробка і запровадження політики залучення і збереження клієнтів, управлінський моніторинг діяльності фірми.

Для організації контролю якості аудиторської перевірки на фірмі необхідно:

- забезпечення контролю якості заходами управління до проведення аудиту (сформувані компетентну групу досвідчених фахівців, планування, забезпечення звітними, нормативними матеріалами тощо);

- здійснення заходів посилення контролю підготовленості персоналу до проведення конкретної перевірки (асистенти мають необхідні знання і компетентні для виконання доручених їм завдань перевірки по конкретному підприємству);

- здійснення контролю якості на етапі проведення аудиту (проведення аналізу якості виконання робіт на заключному етапі перевірки);

- врахування особистих якостей аудиторів для забезпечення принципу незалежності (принципи аудиту, зокрема незалежності, цілісності, об'єктивності, конфіденційності);

- виконання процедур забезпечення високого рівня знань і компетентності аудиторів (складання інструкції службових обов'язків співробітників аудиторської фірми, складання програм стосовно досягнення завдань найму);

- підвищення рівня знань і компетентності фаховим навчанням (проведення різних форм навчання співробітників для підвищення рівня компетентності);

- стимулювання зростання компетентності службовим підвищенням (підготовка інструкцій, що регламентують відповідальність кожного співробітника, рівень виконавчої дисципліни і кваліфікацію, назву і види від-

повідальності, мінімальний строк просування у службовій діяльності тощо).

Контроль якості роботи аудиторської фірми здійснюється в декількох аспектах: контроль аудиторської фірми за роботою безпосереднього аудитора, контроль провідного аудитора за роботою своїх асистентів.

Контроль з боку аудиторської фірми за роботою провідного аудитора здійснюється через: по-перше, обговорення та перевірку обґрунтованості аудиторського плану та програми проведення аудиту в даного клієнта; по-друге, дотримання організаційно-етичних аудиторських принципів аудиту; по-третє, проведення повторного безкоштовного підтвердження аудиторських висновків іншим аудитором даної фірми після видачі аудиторського висновку провідним аудитором. Провідний аудитор несе повну відповідальність за виконання аудиту і в процесі перевірки повинен постійно контролювати і координувати роботу асистентів.

Основні вимоги із забезпечення якості роботи аудиторської фірми в цілому полягають в тому, що аудиторська фірма повинна встановлювати принципи та конкретні процедури, які покликані забезпечити проведення аудиту та надання супутніх послуг аудиту згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність в Україні» [3].

У ході аудиту співробітники, що відповідають за перевірку результатів роботи, зобов'язані слідкувати за процесом виконання загального плану і програми аудиту, регулярно проводити вибіркові оцінки якості окремих систем господарчого механізму економічного суб'єкта, а також паралельні перевірки об'єктів контролю з метою встановлення об'єктивності отриманих результатів та зроблених висновків аудиторами, що безпосередньо проводять перевірку.

Подальший розвиток контролю якості аудиту в Україні слід розглядати з урахуванням зарубіжного досвіду: по-перше, щодо здійснення контролю з боку самих аудиторських фірм та професійних аудиторських громадських організацій; по-друге, щодо налагодження внутрішньо-фірмового контролю якості виходячи з принципів і процедур забезпечення якості роботи аудиторської фірми.

Таким чином, запровадження запропонованих шляхів посилення відповідальності аудиторів та аудиторських фірм у практику аудиту дозволить забезпечити зростання якості аудиту, підвищення рівня довіри до аудиторів з боку користувачів фінансової звітності.

Розділ 5

Розвиток організаційних засад податкового аудиту в умовах реформування системи фінансового контролю в Україні

В Україні протягом 1990-х років кардинальної трансформації зазнали всі елементи системи фінансового контролю. Зокрема, реформування відносин власності й розвиток недержавного сектору економіки об'єктивно обумовили впровадження податкової моделі розподілу фінансових ресурсів та адекватного механізму контролю за повнотою нарахування й сплати податків. Відповідно система державного фінансового контролю була доповнена новою для України формою – податковим контролем (1990 – 1991 рр.). Невдовзі (1993 р.) були створені правові засади розбудови системи незалежного фінансового контролю шляхом запровадження інституту аудиту.

Слід зазначити, що протягом 90-х років ХХ ст. – перших десяти років ХХІ ст. науковці та фахівці, які практикують, осмислювали сутність, зміст, мету, завдання, функції та місце кожної з нових форм у системі фінансового контролю, досліджували світовий досвід їх застосування, визначали склад суб'єктів, їх права й обов'язки, предмет, об'єкти та методи, переваги й недоліки, правові засади регулювання. Разом з тим, як показав аналіз спеціальної літератури (проблеми теорії й практики податкового контролю розглядалися в роботах таких вітчизняних та зарубіжних авторів як : Гега А. П., Гриценко В. В., Данілов О. Д., Доля Л. М., Євстигнєєв Є. Н., Завгородній В. П., Іванов Ю. Б., Ногіна О. А., Онищенко В. А., Карпова В. В., Карпов Л. Н., Кучерявенко М. П., Ісаншина Г. Ю., Немченко В. В., Паригіна В. А., Поролло Є. В.; Проценко Т. О., Рева Т. М., Редзюк Т. Ю., Тедєєв А. А., Хомутенко В. П., Чередніченко А. П., Чернелєвський Л. М., Чернявський О. П., Шевчук В. П.; проблеми теорії й практики аудиту – в роботах Білухи М. Т., Бодюк А. В., Бутинця Ф. Ф., Дорош Н. І., Гончарука Я. А, Загороднього А. Г., Кузьминського А. М., Кужельного М. В., Кулаковської Л. П., Петрик О. А., Пічи Ю. В., Рудницького В. С., Савченко В. Я., Суйца В. П., Усача Б. Ф., Шеремета А. Д.), до теперішнього часу ні в одній із названих сфер не було створено цілісної методологічної бази, що, безумовно, негативно позначилося на організації діяльності відповідних інституцій.

Певна невизначеність методологічної бази як податкового контролю, так і аудиту, особливо проявилася на фоні започаткованої у 2001 – 2002 рр. реорганізації Державної податкової служби України шляхом створення Департаменту, управлінь та відділів податкового аудиту. Безумовно, на той час потреба модернізації ДПС України постала дійсно дуже гостро. Разом з тим, відсутність належного теоретичного обґрунтування, матеріального, інформаційного та методичного забезпечення цього заходу на фоні недостатнього рівня наукового осмислення й розуміння сутності аудиту суспільством не дозволила ідентифікувати податковий аудит як одну з основних форм державного податкового контролю.

ДПА України, обґрунтовуючи свою позицію, звернула увагу на те, що виникнення таких понять, як «кабінетний аудит», «податковий аудит» та «виїзний податковий аудит» є наслідком вивчення світового досвіду організації податкових служб. Така позиція, на думку авторів, заслуговує на увагу, оскільки існує необхідність організаційного закріплення елементів якісних змін як в розумінні контрольно-перевірочного процесу, так і характеру відносин з платниками податків. Проте помилкою керівництва ДПА стало те, що організаційні перетворення було розпочато без належного обґрунтування принципових змін.

Розвиток подій показав, що наукова громадськість не залишилася байдужою до потреб податкової практики й почала активно обговорювати проблеми податкового аудиту. Починаючи з 2002 р., виходять навчальні видання, де розглядаються проблеми податкового аудиту й узагальнюються здобутки податкової служби в цій галузі [17; 35; 37; 39; 50; 140; 152], та цикл статей, в яких досліджуються окремі аспекти методології податкового аудиту, проводиться міжнародна науково-практична конференція, присвячена розвитку методології і методики податкового аудиту [23; 133; 153; 159], а згодом на проблемні питання податкового аудиту звернули певну увагу автори монографій з податкового контролю та аудиту [155; 200].

Вивчення зазначених джерел показало, що на сьогоднішній день в колі дослідників немає єдності не лише стосовно сутності податкового аудиту, але й взагалі стосовно правомірності застосування цього терміна.

Так, наприклад, Мельничук І.В., аналізуючи причини впровадження терміна «податковий аудит», підкреслює: «...можливо саме невизначе-

ність податкових органів щодо трактування перевірки спонукало до запозичення терміна «аудит», що є не тільки неправомірним, а й порушує вимоги чинного законодавства» [159, с. 319]. Дійсно, незважаючи на широке вживання терміна «податкова перевірка», єдине наукове трактування його відсутнє. До того ж українське законодавство з оподаткування тривалий час не містило такого визначення, що, безумовно, впливало на організацію проведення перевірок, але не викликало заперечень стосовно правомірності застосування перевірок органами державної податкової служби. Проте, на думку авторів, тут справа не стільки в тому, що поняття «податкова перевірка» неналежно визначене (хоча це питання теж потребує вирішення), а в тому, що поняття «податковий аудит» більш містке й більшою мірою відповідає тим процесам, які відбуваються у сфері контролю за достовірністю показників податкових декларацій. Можливо з часом наукова думка сформує більш вдалий термін, але це не зможе відбутися без ґрунтовного аналізу та оцінки сутності змін, що відбуваються. Також, на думку авторів, не є доречним аргумент Мельничук І.В. про неможливість застосування податкового аудиту органами державної податкової служби через те, що «Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 не передбачає такі види аудиторської діяльності, як «кабінетний аудит», «виїзний податковий аудит», а також не регулює діяльність «підрозділу податкового аудиту» [159, с. 319]. Слід зазначити, що Закон України «Про аудиторську діяльність» [3] дійсно не визначає ці питання, як і питання організації діяльності окремих підрозділів аудиторських фірм. Органи державної податкової служби не здійснюють аудиторську діяльність, а застосовують податковий аудит (поряд з іншими методами, які запозичені з інших галузей знань) у діяльності з контролю за сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

Малюга Н. М., висловлюючи своє негативне ставлення до податкового аудиту, наголошує, що «говорити сьогодні про податковий аудит рано, він не має власних теоретичних розробок, його предмет, об'єкти, суб'єкти, методи співпадають з уже існуючими галузями знань (контроль і ревізія)» [159, с. 308]. Стосовно цього можна зауважити, що переважна більшість прикладних галузей знань виникла як відповідь на потреби практики, що не завадило їм створити належне методологічне забезпечення.

Таким чином, можна зробити висновок стосовно доцільності подальшого проведення дослідження проблем податкового аудиту. Відпо-

відно зосередимо увагу на аргументах тих авторів, які визнають податковий аудит. Аналіз наукових праць показав, що підхід до трактування терміна «податковий аудит» значною мірою залежить від того з яких позицій автор розглядає дану проблему – чи з позицій незалежного аудиту, чи з позицій державного податкового контролю. У зв'язку з цим, перш за все, доцільно згрупувати відомі трактування податкового аудиту з огляду на позицію автора стосовно його суб'єктів. Так, можна виокремити роботи, автори яких:

вважають суб'єктом податкового аудиту державні контролюючі органи [17; 35; 37; 39; 50; 140; 152];

вважають суб'єктом податкового аудиту виключно незалежних аудиторів [23; 60; 133; 153; 159];

визнають суб'єктами податкового аудиту як незалежних аудиторів, так і податківців [159, с. 355–361].

Проведене розмежування позицій дослідників податкового аудиту, дозволяє зробити висновок стосовно доцільності класифікації податкового аудиту за ознакою суб'єктів, які здійснюють контрольні функції. Відповідно можна виокремити державний податковий аудит та незалежний (комерційний) податковий аудит. Такий підхід, на думку авторів, дозволить більш чітко визначитися з організаційно-методологічними засадами кожного з названих видів податкового аудиту, виходячи з їх специфіки.

Разом з тим, важливо зазначити, що державний податковий аудит та комерційний податковий аудит є формами зовнішнього податкового контролю стосовно об'єкта аудиту. В зв'язку з цим виникає питання щодо внутрішнього податкового аудиту. Огляд літературних джерел показав, що це питання є малодослідженим. Привертають увагу лише міркування Мурашко В. М., які стосуються загальних моментів функціонування внутрішнього аудиту в контексті визначення податкового аудиту в системі аудиту [159, с. 334–340]. Автором не конкретизовано ці міркування, але певна проблема вже існує у підприємств, відокремлені структурні підрозділи яких формують та подають податкову звітність самостійно. Таким чином, вже зараз можна говорити й про виокремлення внутрішнього податкового аудиту як самостійної форми податкового контролю.

Виходячи з мети дослідження, більш докладно розглянемо трактування поняття «податковий аудит» в роботах науковців, включених до першої групи (табл. 5.1).

**Підходи щодо трактування поняття «податковий аудит»
в економічній літературі науковцями з позицій державного
податкового аудиту**

Автори	Рік	Визначення	Підхід
1	2	3	4
Онищенко В. А. [124, с. 109]	2002	«Податковий аудит (податкова перевірка) – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов’язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків»	Процесуальні дії контролюючих органів
Гусак Н. Б., Гусак Ю. Д. [50, с. 37]	2007		
Василькова Т. В., Кондукова Б. В. [35, с. 20]	2007		
Бечко П. К., Лиса Н. В. [17, с. 145]	2009		
Рева Т. М. [152, с. 112]	2003	«Податковий аудит – логічна послідовність задач Державної податкової адміністрації України щодо перевірки правильності, повноти та своєчасності виконання клієнтами-платниками своїх податкових зобов’язань»	Логічна послідовність задач ДПАУ
Кітченко І. М. [159, с. 294]	2004	«Податковий аудит – логічна послідовність завдань, виконання яких направлено на організацію проведення у платників податків документальних перевірок щодо забезпечення ними правильності обрахування та своєчасності сплати до бюджету податкових платежів»	Логічна послідовність завдань
Пелепей Н. П. [133, с. 35]	2004	«Податковий аудит – це аудит податкових звітів фізичних і юридичних осіб, який здійснюється уповноваженими працівниками податкової служби з метою визначення відповідності таких звітів податковому законодавству»	Аудит податкових звітів
Голов С. [159, с. 111]	2004		
Микитенко Т. В. [159, с. 322]	2004	«...на макрорівні податковий аудит досліджує джерела наповнення централізованих грошових фондів бюджету за рахунок податкових надходжень; блокує діяльність, що загрожує національній безпеці, демонополізує ринки та спрямована на попередження виробництва товарів і надання послуг, забороненого державою, забезпечує законні інтереси держави, суб’єктів підприємницької діяльності та суспільства в цілому. На мікрорівні податковий аудит передбачає дослідження діяльності окремих платників	Джерела наповнення централізованих грошових фондів бюджету, дослідження

Продовження табл. 5.1

1	2	3	4
Ревуцька Л. [153, с. 176]	2006	«Податковий аудит – це система відносин між контролюючими органами та платниками податків із приводу встановлення об'єкта перевірки, організації та проведення перевірки сукупності показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам, встановлення правильності нарахування суми податків, зборів (обов'язкових платежів) та повноти їх сплати до бюджету, підведення підсумків проведення перевірки, ознайомлення з її результатами та надання консультацій платнику щодо усунення та недопущення у майбутньому знайдених під час перевірки недоліків»	Система відносин
Воїнова Т. С. [37, с. 8]	2008	«Податковий аудит як метод податкового контролю є сукупністю прийомів та способів, які використовуються фахівцями органів державної податкової служби для встановлення відповідності показників податкових декларацій реальним фактам фінансово-господарської діяльності і надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства»	Сукупність прийомів та способів
Войнаренко М. П., Пухальська Г. В. [39, с. 13].	2009	«Податковий аудит – перевірка працівниками органів ДПС повноти нарахування та своєчасності сплати податків і зборів платниками податків до бюджетів усіх рівнів»	Перевірка

Як показано в табл. 5.1, має місце досить значна розбіжність думок при трактуванні поняття «податковий аудит» (за винятком Гусак Н. Б., Гусак Ю. Д., Бечко П. К., Лисої Н. В., Василькової Т. В., Кондукової Б. В., які повторюють визначення Онищенка В.А. та Пелепей Н. П. і Голова С., які наводять однакові визначення). На думку авторів даної роботи, це цілком зрозуміло в умовах, коли відбувається лише перше осмислення нового явища. Разом з тим, все ж доцільно зробити деякі зауваження. Так, визначення, запропоноване Онищенком В. А. та Войнаренко М. П., Пухальською Г. В., зводить податковий аудит лише до податкової перевірки. В сучасних умовах перевірка може розглядатися як одна з процедур податкового аудиту. У іншому випадку втрачається будь-який сенс у застосуванні терміна «податковий аудит». Також недоречним видається трактування терміна «податковий аудит» через термін «аудит», як про-

понують Пелепей Н. П. і Голов І. С., оскільки це не наближає нас до розуміння сутності першого поняття. Ревуцька Л. пропонує визначати податковий аудит як систему відносин. У такому контексті податковий аудит повинен розглядатися як економічна категорія. Проте такий підхід вважається недоречним, оскільки, на думку авторів, податковий аудит є одним із елементів податкового контролю, який є більш загальним поняттям і може трактуватися як категорія. Незрозумілим є пропонування Микитенко Т. В. стосовно розмежування завдань податкового аудиту на макро- та мікрорівні, оскільки перші не є властивими податковому аудиту, виходячи з вітчизняної та зарубіжної практики.

Для кращого розуміння податкового аудиту, здійснюваного різними суб'єктами, а також визначення особливостей його організації важливо також розглянути трактування цього поняття незалежними аудиторами (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Трактування поняття «податковий аудит» в економічній літературі науковцями з позицій незалежного аудиту

Джерело 1	Визначення 2
Хлопьянова Н. П., Гольнева М. Н..	У Методиці аудиторської діяльності «Податковий аудит та інші супутні послуги з податкових питань. Спілкування з податковими органами» (схвалена Комісією з аудиторської діяльності при Президенті РФ 11.07.2000 р., протокол № 1) зазначено: «під податковим аудитом розуміється виконання аудиторською організацією спеціального аудиторського завдання щодо розгляду бухгалтерських та податкових звітів економічного суб'єкта з метою висловлення думки про ступінь достовірності та відповідності в усіх суттєвих аспектах нормам, встановленим законодавством, порядку формування, відображення в обліку та сплати економічним суб'єктом податків та інших платежів у бюджеті різних рівнів та позабюджетні фонди» [197, с. 176]
Заяц Н. Е.	«Податковий аудит – це різновид так званої аудиторської перевірки на відповідність вимогам. Мета податкового аудиту – незалежне підтвердження інформації про результати діяльності платників та дотримання ними при цьому податкового законодавства. Іншими словами, аудит у сфері оподаткування – це незалежна експертиза правильності обчислення, повноти та своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету та позабюджетних фондів» [72, с. 129]
Шеремет А. Д., Суйц В. П.	«Податковий аудит – це аудиторська перевірка правильності й повноти обчислення та сплати податків, дотримання податкової політики» [204, с. 46]

1	2
Кулаковська Л. П., Піча Ю. В.	«Метою аудиту розрахунків із бюджетом є висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки за всіма податками і зборами, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до відповідних рівнів бюджету» [102, с. 399]. «Основне завдання аудиту розрахунків із бюджетом – ретельна перевірка правильності нарахування податків і зборів та своєчасності їх сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком. Функціональне завдання – консультування платників податків і зборів з питань оподаткування з метою своєчасних і правильних розрахунків із бюджетом, а також з метою уникнення переплат та попередження фінансових санкцій з боку фіскальних органів держави; надання консультацій у разі встановлення порушень в оплаті податків щодо їх виправлень; допомога в організації оптимального оподаткування» [97, с. 400–401]
Савченко В.Я.	«Основними завданнями, що ставляться під час проведення аудиту розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами, є підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків, правильності ведення обліку за цими розрахунками, правильності заповнення звітності та відповідності даних облікових реєстрів даним податкової звітності» [164, с. 290]
Дайнега В.Н.	«Мета аудиту на відповідність полягає в установленні відповідності бухгалтерської звітності принципам бухгалтерського обліку, а також відповідності дій платників податків вимогам податкового законодавства, відповідності діяльності державним вказівкам, встановленим вищими органами, відповідності дій внутрішніх підрозділів організації вимогам її внутрішнього розпорядку» [51]
Пантелєєв В. П.	«Метою аудиту розрахунків підприємства з бюджетом за податками та зборами є висловлення думки, що такі розрахунки в усіх суттєвих аспектах відповідають нормативним документам, що регламентують порядок їх нарахування, сплати та звітності». «Основне завдання аудиту податків – ретельна перевірка правильності нарахування податків і зборів, своєчасності їх сплати до бюджету та звітування перед бюджетом. Функціональне завдання – консультування платників податків і зборів з питань оподаткування з метою своєчасності і правильності розрахунків, уникнення переплат або недоплат, попередження фінансових санкцій з боку органів, що перевіряють, надання консультацій при встановленні порушень, допомога в організації оптимального оподаткування» [130, с. 193]

Як показано в табл. 5.2, наведені автори загалом трактують податковий аудит як один із видів аудиту, а саме як спеціальне завдання з надання впевненості, суб'єктом якого є виключно незалежні аудитори. У

зв'язку з цим слід зазначити, що дійсно надання такої послуги є важливою складовою діяльності аудиторів. При цьому в практичній діяльності обсяг таких послуг є досить суттєвим навіть порівняно з аудитом фінансової звітності. В той же час затребуваність її викликана переважно тим, що суб'єкти господарювання намагаються убезпечити себе від можливих санкцій з боку державних контролюючих органів.

Слід зазначити, що незалежні аудитори виконують важливу суспільну функцію стосовно забезпечення дотримання податкового законодавства. Разом з тим, така функція є обмеженою, оскільки, по-перше, послуга надається на замовлення обмеженого кола платників податків, по-друге, судження незалежного аудитора доводиться до відома тільки замовника й в умовах законодавчого поля України результати комерційного податкового аудиту не враховуються державними контролюючими органами при призначенні планових та позапланових виїзних перевірок; по-третє, у незалежного аудитора відсутня можливість виявлення схем ухилення від оподаткування, в яких задіяний не тільки клієнт, але й його партнери; по-четверте, аудитор лише висловлює думку стосовно достовірності показників податкової звітності, що не є гарантією усунення клієнтом фактів порушення податкового законодавства. В цьому плані можливості державного податкового аудиту є більш широкими.

При розгляді сутнісних характеристик основних видів податкового аудиту, важливо враховувати, що аудиторські фірми при безпосередньому виконанні процедур перевірки правильності нарахування податків найчастіше використовують методики, які притаманні державному податковому аудиту, що вказує на єдність цих форм податкового контролю й, на думку авторів, створює основу не тільки для досягнення взаєморозуміння між їх суб'єктами, але й для узгодженого їх застосування з метою підвищення рівня податкової дисципліни в суспільстві.

У зв'язку з цим, на думку авторів, доцільно доповнити понятійний апарат теорії податкового контролю поняттям «державний податковий аудит». Власне визначення пропонується викласти в такій редакції: Державний податковий аудит є сукупністю прийомів, способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності та нормам чинного законодавства і надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків належного

рівня податкової дисципліни.

Таке уточнення необхідне у зв'язку з тим, що, по-перше, як показує практика, податковий аудит як метод податкового контролю застосовують не тільки органи державної податкової служби, але й інші державні контролюючі органи (наприклад, митні органи). По-друге, важливо, щоб показники податкової звітності не тільки відображали факти фінансово-господарської діяльності платників податків, але й свідчили про дотримання платником норм чинного законодавства. По-третє, посилення на надання певного рівня впевненості суспільству стосовно достовірності показників розглянутих декларацій дозволяє визначити сферу державного податкового аудиту на відміну від комерційного аудиту, за яким впевненість надається окремому платнику податків – клієнту аудиторської фірми згідно з укладеним договором. Разом з тим, на думку авторів, визначення державного податкового аудиту як методу податкового контролю є недостатнім, оскільки не створює передумов для організаційних перетворень в структурі органів державної податкової служби.

Для розуміння місця податкового аудиту в системі контролю порівнюємо позиції авторів, названих в табл. 5.1, та деяких інших стосовно взаємозв'язку податкового аудиту із податковим, фінансовим та економічним контролем (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Підходи щодо визначення місця державного податкового аудиту в системі контролю

Автор	Підхід
Онищенко В. А. [124; 140]	Метод податкового контролю
Гусак Н. Б., Гусак Ю. Д. [50]	Метод контролю з боку державних органів
Василькова Т. В., Кондукова Б. В. [35]	Ключова форма податкового контролю
Бечко П. К., Лиса Н. В. [17]	Метод контролю (в механізмі податкового адміністрування)
Пелепей Н. П. [159]	Основна форма податкового контролю
Микитенко Т. В. [159]	Функція податкової служби.
Ревуцька Л. [153]	Є окремим поняттям
Воїнова Т. С. [37]	Метод податкового контролю
Войнаренко М. П., Пухальська Г. В. [39]	Підсистема економічного контролю
Мельник П. С. [159]	Вид практичної діяльності податківців
Голов С. [159]	Аудит узгодження

Як видно з табл. 5.3, незважаючи на деякі відмінності (Войнаренко М.П., Пухальська Г.В.: «податковий аудит – підсистема економічного контролю»; Ревуцька Л.: «податковий аудит – окреме поняття, а не форма податкового контролю»), автори пов'язують існування податкового аудиту із податковим контролем. Інша справа – приналежність податкового аудиту до форм, методів або функцій податкового контролю чи видів діяльності органів державної податкової служби. Стосовно останнього можна зауважити, що вид діяльності органів державної податкової служби – це здійснення податкового контролю.

Податковий контроль здійснюється у певних формах й використовує певні методи. Для з'ясування питання варто звернутися до визначення понять «форма податкового контролю» та «метод податкового контролю», обґрунтованих Ногіною О. А.:

«...форму податкового контролю можна визначити як регламентований нормами податкового законодавства спосіб організації, здійснення та формального закріплення результатів заходів податкового контролю, що становлять єдину сукупність дій уповноважених органів щодо виконання конкретного завдання податкового контролю»;

«метод податкового контролю можна визначити як сукупність прийомів, що застосовуються уповноваженими органами для встановлення об'єктивних даних щодо повноти та своєчасності сплати податків та зборів до відповідного бюджету або позабюджетного фонду, а також щодо виконання покладених на осіб інших податкових обов'язків» [123].

Форми та методи податкового контролю існують в органічній єдності. У зв'язку з цим важко провести їх розмежування. Так, наприклад, як зазначає Ногіна О. А., податкова перевірка може виступати як форма податкового контролю, яка використовує «перевірку документів як спосіб або прийом вивчення реального стану розрахунків з бюджетом по податках» [123]. Фахівці в області податкового права в такому випадку для ідентифікації форми податкового контролю використовують критерій закріплення нормами права. На теперішній час в Україні законодавчо визначено поняття планової виїзної, позапланової документальної перевірки та камеральної перевірки. Тому формально зараз саме вони розглядаються як основні форми податкового контролю. Податковому аудиту законодавчо такого статусу не надано, що не відповідає фактичному стану речей, оскільки, по-перше, як зазначалося вище, перевірка – це тільки одна із складових податкового аудиту, по-друге, названі види

податкових перевірок при здійсненні податкового аудиту в умовах реформування системи податкового контролю розглядаються як взаємозв'язані дії, спрямовані на досягнення кінцевого результату – відображення у податкових деклараціях платників реальних податкових зобов'язань, по-третє, досягнення партнерських відносин з платниками потребує якісних змін в організації контрольних дій.

У зв'язку з цим, на думку авторів, доцільно при доопрацюванні проекту Податкового кодексу України визначити в числі основних форм податкового контролю державний податковий аудит, а перевірку розглядати як процедуру податкового аудиту. Це дозволить, по-перше, впорядкувати понятійний апарат податкового контролю, по-друге, більш чітко визначитися з тими процедурами податкового аудиту, які потребують нормативно-правового врегулювання, оскільки стосуються не лише суб'єктів, але й об'єктів контролю, по-третє, здійснити комплекс організаційних заходів щодо остаточного виокремлення підрозділів податкового аудиту в структурі органів державної податкової служби, що в свою чергу сприятиме більш точному визначенню витрат на його здійснення. Крім того, легітимне функціонування державного податкового аудиту як однієї з форм податкового контролю має стати відправною точкою щодо впорядкування взаємовідносин між державною та комерційною складовими єдиної системи податкового контролю в Україні з метою забезпечення раціонального використання суспільних ресурсів.

Визначення правових засад здійснення державного податкового аудиту є лише одним (але на даний час першочерговим) завданням щодо його організації. Загалом під організацією податкового аудиту пропонується розуміти комплекс науково обґрунтованих організаційних заходів, які застосовуються законодавчими та виконавчими органами влади у сфері оподаткування, а також іншими суб'єктами податкового аудиту, що забезпечують його впровадження та раціональне здійснення.

Висновки

Розбудова системи фінансового контролю відповідно до вимог стратегії європейської інтеграції потребує належної оцінки сучасного стану її організації та теоретико-методологічного обґрунтування на цій основі організаційних засад щодо її вдосконалення. До числа найбільш проблемних питань сучасної теорії та практики фінансового контролю, які потребують першочергового розв'язання, належать розробка та законодавче закріплення термінологічного інструментарію як основи належної організації єдиної системи фінансового контролю, оцінка та адаптація до вітчизняних умов зарубіжного досвіду вдосконалення систем фінансового контролю, визначення особливостей організації окремих підсистем фінансового контролю та перспективних напрямків їх розвитку.

Теоретичне узагальнення підходів до побудови системи фінансового контролю дозволило запропонувати структурну схему даної системи, в основу якої покладено взаємодію суб'єктів та об'єктів фінансового контролю через принципи, методи, техніку і технологію фінансового контролю, прийняття рішень за результатами та оцінка ефективності фінансового контролю, що виступають як елементи системи.

Відсутність єдиного підходу щодо визначення внутрішнього фінансового контролю, а також, зважаючи на сучасні тенденції, зростання його значущості обумовили необхідність проведення теоретичного дослідження різноманітних поглядів на внутрішній фінансовий контроль. Результатом стало уточнення сутності цього поняття. Особливістю запропонованого визначення є охоплення як державної, так і недержавної сфери. Крім того, обґрунтовано важливість розрізнення внутрішнього фінансового контролю, який здійснюють державні органи, і внутрішнього недержавного фінансового контролю, що дає змогу чітко визначати суб'єктів, об'єктів та мету його здійснення.

На основі аналізу й узагальнення існуючих підходів уточнено сутність поняття «організація внутрішнього фінансового контролю», яке розглядається як впорядкування контрольних операцій, взаємозв'язків між суб'єктами внутрішнього фінансового контролю з метою виконання всіх етапів контрольного процесу.

На підставі аналізу нормативно-правового забезпечення організації внутрішнього фінансового контролю суб'єктів господарювання та даних

звіту Міжнародної фінансової корпорації визначено особливості організації внутрішнього фінансового контролю в Україні, врахування яких дозволить більш зважено підходити до прийняття управлінських рішень стосовно вдосконалення підсистеми внутрішнього фінансового контролю.

Аналіз термінологічного інструментарію з питань організації контролю якості аудиту показав, що трактування основних понять контролю якості аудиторських послуг у МСКЯ1, рішеннях АПУ та роботах провідних вчених має як загальні риси, так і певні розбіжності. При цьому деякі поняття більш точно трактуються в МСКЯ1, інші – у рішеннях АПУ та наукових роботах, що визначається характером та метою кожного з названих джерел. Разом з тим, у роботі обґрунтовано доцільність уточнення поняття «контроль якості аудиту» та запропоновано розглядати його як прямий результат професійної компетентності та досвіду аудиторів і відповідності схованим потребам клієнтів.

З метою вирішення деяких проблем вдосконалення організації процесу контролю якості аудиту з боку АПУ запропоновано внести зміни у порядок організації зовнішнього контролю якості аудиту, в основу якого пропонується покласти найважливіші напрацювання міжнародного досвіду та відмінністю якого є розширення кола суб'єктів контролю якості за рахунок залучення найбільш компетентних аудиторів, що пройшли спеціальну підготовку і мають належні рейтинги. В остаточному підсумку зазначене дозволяє підвищити ефективність контролю якості аудиту та спонукає незалежних аудиторів до запровадження внутрішньофірмових стандартів якості аудиту. Результати дослідження дозволять певним чином доповнити теоретичні основи аудиту. Використання їх у практичній діяльності аудиторських фірм забезпечить підвищення контролю якості результатів аудиту фінансової звітності.

В умовах ринкової економіки однією із найважливіших форм фінансового контролю є податковий контроль. На основі аналізу теоретичних засад податкового контролю та практики податкового контролю встановлено, що недоцільно обмежувати сферу податкового контролю лише діяльністю державних контролюючих органів, оскільки певні контрольні функції у сфері оподаткування в сучасних умовах виконують також незалежні аудитори та співробітники спеціальних підрозділів великих підприємств. Разом з тим, слід враховувати, що роль цих суб'єктів опосередкована функціонуванням системи державного

податкового контролю й спрямована на зниження податкових ризиків суб'єктів господарювання. В той же час існування цієї ланки системи податкового контролю створює певні передумови для скорочення витрат держави на здійснення податкового контролю.

Протягом тривалого часу дискусійним залишається питання стосовно форм податкового контролю. Особливо ці дискусії загострилися на початку нового тисячоліття після запровадження у практику роботи податкових органів податкового аудиту. Аналіз предмета дискусії дозволив зробити висновок стосовно доцільності законодавчого визнання податкового аудиту як однієї з основних форм державного податкового контролю, що сприятиме подальшому вдосконаленню його організації, а також створить передумови для координації діяльності суб'єктів податкового аудиту з метою забезпечення раціонального використання як ресурсів держави, так і суб'єктів господарювання.

Відповідно до обґрунтованого підходу щодо визначення суб'єктів податкового аудиту запропоновано уточнене визначення поняття організації податкового аудиту, що дозволило визначити комплекс першочергових організаційних заходів щодо легітимного функціонування державного податкового аудиту.

Використана література

1. Закон України «Про державну податкову службу від 04.12.1990 р. № 509-XII (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>.
2. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.93 р. № 2939-XII (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>.
4. Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Закон України «Про систему оподаткування» від 18.02.1997 р. № 77/97-ВР (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>
6. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua> // <http://www.rada.kiev.ua>.
7. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008. р. № 514-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
8. Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 р. № 817/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>.
9. Постанова Верховної Ради України «Про порядок введення в дію Закону України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» від 14.03.1995 р. № 90а/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>.
10. Алієва В. Ш. Роль Рахункової палати Туреччини в бюджетному процесі / В. Ш. Алієва // Фінанси України. – 2001. – № 6. – С. 71.
11. Андреев В. Д. Практический аудит (справочное пособие) / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
12. Байбекова О. О. Про систему державного управління і контролю Швеції / О. О. Байбекова // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 47–49.

13. Барабаш Н. С. Удосконалення системи державного фінансового контролю / Н. С. Барабаш, М. О. Никонович // Фінансовий контроль. – 2005. – №3 (26). – С. 44–47.
14. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти : монографія / І. В. Басанцов. – К. : Видавничий дім «Корпорація», 2006. – 234 с.
15. Басанцов І. В. Нові методологічні підходи до розв'язання проблеми підвищення ефективності фінансового контролю // Фінанси України, 2009. – №9. – С. 98-108.
16. Басанцов. І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.08 / І. В. Басанцов. – Ірпінь : НУДПСУ, 2008. – 40 с.
17. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навч. посібн. (для студ. вищ. навч. закл.) / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
18. Бельчик С. В. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні розвиватиметься за нормами Європейського Союзу / С. В. Більчик, М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 5 (28). – С. 13–16.
19. Билінін Я. В. Правове регулювання фінансового контролю в сфері міжбюджетних відносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр.наук : спец. 12.00.07/ Я. В. Билінін. – К. : КНУВС, 2007. – 20 с.
20. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко ; за ред. засл. діяча науки і техніки. України, докт. екон. наук, проф. М. Т. Білухи. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888 с.
21. Бланк І. А. Фінансовий менеджмент : навч. курс / І. А. Бланк. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2004. – 656 с.
22. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : монографія. / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.
23. Бодюк А. Методи податкового контролю (аудиту) / А. Бодюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 9. – С. 54–59.
24. Большой экономический словарь. Институт новой экономики. – М.: Книжный мир, 1997. – С. 238
25. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія,

методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.

26. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация / В. В. Бурцев – М. : Маркетинг, 2000. – 315 с.

27. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. – М. : „Экзамен”, 2000. – 320 с.

28. Бурцев В. В. Основные принципы организации государственного финансового контроля в современных условиях [Электронный ресурс] / В. В. Бурцев // Финансовый менеджмент. – 2001. – № 2 – Режим доступа : <http://www.finman.ru>

29. Бутенко В. Л. Проблеми і напрямки вдосконалення роботи органів державного фінансового контролю / В. Л. Бутенко, І. В. Бубенко // Економічний простір. – 2008. – №12/1. – С. 56-71.

30. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 512 с.

31. Бутинець Ф. Ф. Аудит : стан і тенденція розвитку в Україні : монографія. / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко ; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564с.

32. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебное пособие / под ред. проф. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 480 с.

33. Бухгалтерский учет в странах мира : учебное пособие / под ред. проф. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – Вып. 2 – 484 с.

34. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник / О. Д. Василик. – К. : НІОС, 2000. – 416 с.

35. Василькова Т. В. Податковий аудит в галузях економіки: навчальний посібник / Т. В. Василькова, Б. В. Кондукова; за заг. ред. Чугаєва А. О. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. – 208 с.

36. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.04.01 / І. В. Ващенко ; К. : Нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К. : КНУ, 2005. – 20 с.

37. Воїнова Т. С. Податковий аудит: конспект лекцій / Т. С. Воїнова. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 88 с.

38. Воїнова Т. С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т. С. Воїнова // матер. міжнародної науково-практи-

ческой конференции «Конкурентоспособность и инновационное развитие Украины: проблемы науки и практики», 26 -27 ноября 2009 г. ; – Бизнес Информ. – 2009. – № 12(2).– С. 120 – 122.

39. Войнаренко М. П. Податковий облік і аудит: підручник / М. П. Войнаренко, Г. В. Пухальська. – К. : Видавничий центр «Академія», 2009. –376 с.

40. Галузина С. М. Международный учет и аудит / С. М. Галузина, Т. Ф Пупшис. – СПб. : Питер, 2006. – 272 с.

41. Гега П.Т. Основи податкового права : навч. посібн. – 2-ге вид., перероб. і доп. / П. Т. Гега, Л. М. Доля– К. : Т-во «Знання» ; КОО, 2001. – 215 с.

42. Германова О. На пути внедрения автоматизированного аудита / О. Германова // Вестник налоговой службы Украины. – 2008. – № 14. – С. 7.

43. Гиссин В. И. Управление качеством продукции : учебное пособие / Гиссин В. И. – Ростов н/Д : Феникс, 2000. – 256 с.

44. Голуб Ю. О. Нові форми державного фінансового контролю в діяльності державної контрольно-ревізійної служби України: проблеми та шляхи запровадження / Ю.О. Голуб // Труды международной научно-практической конференции 17 – 18 декабря 2005 г. – Харьков : НТУ «ХПИ», 2005. – С. 8–9.

45. Голуб Ю. О. Теоретичні аспекти організації державного фінансового контролю / Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна // Економіка розвитку. – 2007. – № 3(43). – С. 21–23.

46. Гоменюк В. Ключевые вопросы при создании системы внутреннего контроля корпорации [Электронный ресурс] / В. Гоменюк. – Режим доступа : <http://stroymateriali.com.ua>

47. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посібн. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

48. ГОСТ 15467-79. Управление качеством продукции. Основные понятия. Термины и определения. – М. : Издательство стандартов, 1990. – 26 с.

49. Гриценко О. І. Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку : монографія / О. І. Гриценко. – Запоріжжя : Вид. ВАТ «Мотор Січ», 2004. – 140 с.

50. Гусак Н. Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств : навчальний посібник / Н. Б. Гусак, Ю. Д. Гусак. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.

51. Дайнега В. Н. Аудит для профессиональных бухгалтеров : учебн. пособие / В. Н. Дайнега – Краснодар : Экоинвест, 2001. – 72 с.
52. Данилевский Ю. А. Государство и финансовый контроль / Ю. А. Данилевский, Л. Н. Овсянников. – М. : Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, 2003. – 217 с.
53. Декларация принципов деятельности счетных органов РФ; принятая IV Конференцией Ассоциации контрольно-счетных органов РФ 5 декабря 2002 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.minfin.gov.ua.
54. Державний аудит : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, О. О. Вороніна, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с.
55. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посібн. для самоств. вивч. дисципліни / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. — К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
56. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан та ін. – К. : НДФІ, 2004. – 320 с.
57. Дікань Л. В. Контроль в бюджетних установах : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, О. І. Щербаков, Ю. А. Ольховський ; за ред. канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 208 с.
58. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посібн. / Л. В. Дікань. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 327 с.
59. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія : монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна – Харків : ХНЕУ, 2009. – 91 с.
60. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош– К. : Знання, 2006. – 495 с.
61. Дорош Н. І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н. І. Дорош // Фінанси України. — 1998. — № 1. — С. 47–49.
62. Драч С. В. Якість роботи аудитора – основне питання сьогодення / С. В. Драч // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні. Збірник тез і текстів виступів на Всеукраїнській науково-практичній конференції. – К., 2001. – С. 36–37.

63. Дробозина Л. А. Фининсы. / Л. А Дробозина. – М. : «Полюс», 2002. – 312 с.
64. Дрогобицький І. Ф. Сучасні аспекти здійснення міжнародного податкового аудиту / І. Ф. Дрогобицький // Аудитор України. – 2005. – № 6. – С. 23–27.
65. Дрозд І. К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово-економічного контролю / І. К. Дрозд // Фінанси України. – 2006. – № 3. – С. 135–140.
66. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія / І. К. Дрозд. – К. : Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
67. Дрозд І. К. Система фінансово-економічного контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.06.04 / І. К. Дрозд – К. : КНУ, 2006. – 27 с.
68. Економічна енциклопедія. Т. 3. / Мочерний С. В. та ін. – К. : «Видавничий центр «Академия», 2002.- 924 с.
69. Жураковський де Сас Т. Б. Проблеми і стратегічні пріоритети розвитку системи державного фінансового контролю / Жураковський де Сас Т. Б. // Стратегічні пріоритети. – 2009 р. – № 2(11) – С. 200–204.
70. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
71. Законопроект «Про систему державного фінансового контролю в Україні» – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>
72. Заяц Н. Е. Теория налогов : учебник / Н. Е. Заяц. – Мн. : БГЭУ, 2002. – 220 с.
73. Заячківська О. Сучасні підходи до системи контролю в медичних закладах / О. Заячківська, Н. Зорій // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 1. – С. 164–168.
74. Звіт Міжнародної фінансової корпорації «Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifc.org>.
75. Зима Д. Л. Теоретико-правові питання координації державного фінансового контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук : спец. 12.00.07/ Д. Л. Зима. – К. : НАУ, 2008. – 27 с.
76. Золотогоров В. Г. Экономика: энциклопедический словарь-/ В. Г. Золотогоров. – Мн. : РУТА, 2003. – 720 с.

77. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: учебное пособие. / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, А. Н. Карпов. – Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.
78. Исаев Г. Н. Управление качеством информационных систем / Исаев Г. Н. – М. : МИРЭН, 2003. – 200 с.
79. Иванова І. М. Реформування системи державного фінансового контролю / І. М. Иванова // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С.145–150.
80. Іващенко Л. А. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / Л. А. Іващенко. – Дніпропетровськ : ДДАУ, 2005. – 24 с.
81. Інструкція про організацію та проведення контрольних заходів щодо фінансово-господарської діяльності на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Міністерства вугільної промисловості України та щодо яких Міністерство здійснює корпоративне управління, затверджена наказом Мінвуглепрому України 08.06.2007 р. N 200 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>
82. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент: навч. посібн. / Ісаншина Г. Ю. – К. : ЦУЛ, 2003. – 260 с.
83. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
84. Каштанов В. А. Теория надежности сложных систем (Теория и практика) / В. А. Каштанов, А. И. Медведев – М. : «Европейский центр по качеству», 2002. – 470 с.
85. Кінащук Л. Види фінансового контролю: проблеми класифікації в правовій літературі / Л. Кінащук // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 1. – С. 84–86.
86. Клімова С. М. Інституціональна організація фінансового контролю на центральному рівні державного управління : автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. Наук з держ. управл. : спец.25.00.01/ С. М. Клімова – Харків : УАДУ, 2003. – 20 с.
87. Клімова С. М. Система державного фінансового контролю / С. М. Клімова // Статистика України. – 2002. – № 1.– С. 38–41.
88. Ковалева А. М. Финансы : учеб. пособ. / А. М. Ковалева. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 383 с.
89. Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України. Затверджено наказом ДПА України від 07.02.2006 р.

№ 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>.

90. Кодекс Республики Казахстан от 04.12.2008 г. № 95-4 «Бюджетный кодекс Республики Казахстан» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pavlodar.com>.

91. Кодекс этики аудиторів Росії. Принятый Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 16 от 28.08.2003 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.minfin.gov.ua.

92. Козырин А. Государственный финансовый контроль в абсолютной монархии: Саудовская Аравия / А. Козырин // Президентский контроль. — 1998. — № 3. — С. 44.

93. Козырин А. Новое законодательство о государственном финансовом контроле в Болгарии / А. Козырин // Президентский контроль. — 1996. — № 5. — С. 62—63.

94. Коломійцев В. Є Універсальний енциклопедичний словник економічних термінів : навч. посібн. / В. Є. Коломійцев. – К. : «Молодь», 2002.- 127 с.

95. Контроль і ревізія : підручник для студ. вищ. навч. закл. спец. «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 560 с.

96. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р [Електронний ресурс] // www.minfin.gov.ua.

97. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : підручник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча.– К. : Каравела, 2009. – 544 с.

98. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: курс лек-ций / И. И. Кучеров. – М. : АО «Центр ЮРИнфоР», 2003. – 374 с.

99. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.

100. Лазуренко В. Н. Аудит и экспертная диагностика финансово-хозяйственного положения предприятия : монография / В. Н. Лазуренко. – Донецк : Норд-пресс, 2008. – 382 с.

101. Лимская декларация руководящих принципов контролю [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.minfin.gov.ua.

102. Лист ДПА України від 08.08.2003 р. № 7070/5/33-0016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.liga.net.

103. Луцик А. І. Організаційні засади державного податкового менеджменту / А. І. Луцик // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 28–32.
104. Мазур Я. Верховная контрольная палата Республики Польша (к истории вопроса) / Я. Мазур // Государство и право. – 1995. - № 6. – С. 110.
105. Макконелл Кэмпбелл Р. Экономикс: Принципы, проблема и политика : в 2-х т.; Т.2 / Макконелл Кэмпбелл Р., Брю Стенли Л. В. – пер. с англ. 11-го изд.. – М. : Республика, 1992. – 400 с.
106. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія. / В. Ф. Максимова – К. : АВРІО, 2005. – 262 с.
107. Мамишев А. В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом / А. В. Малишев // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С. 36 – 43.
108. Международные стандарты. Сборник новых версий стандартов ИСО серии 9001. – М. : Изд. ВНИИС Госстандарта России, 2002. – 95 с.
109. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В. Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. - № 2. – С. 36.
110. Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджені наказом Головки КРУ України 19.12.2005 р. № 451 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
111. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005 р. № 466 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
112. Механизмы налогового менеджмента : монографія / Под общ. ред. проф. Лисенко Ю. Г. – Донецк : ООО «Юго-Восток. Лтд», 2005. – 248 с.
113. Микитюк І. С. Єдина система державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / І. С. Микитюк – К. : НДФІАФУМФУ, 2009. – 24 с.
114. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС»», 2006. – 1152 с.

115. МСА 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації» // Міжнародні стандарти аудиту надання впевненості та етики: Видання 2007 року. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.

116. МСКЯ 1 Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, та надають супутні послуги // Міжнародні стандарти аудиту надання впевненості та етики: Видання 2007 року. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.

117. Мултановська Т. В., Горяєва М. С. Внутрішньофірмовий контроль якості аудиту / Т. В. Мултановська, М. С. Горяєва // Економіка розвитку. – Харків : ХНЕУ, 2009. – № 1. – С. 91–95.

118. Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібн. / В. П. Нагребельний, В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос; за заг. ред. член-кор. АПРН України В. П. Нагребельного. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 320 с.

119. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство. / под ред. Евстигнеева Е. Н. – 2-е изд. – СПб : Питер, 2001. – 336 с.

120. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападівська – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

121. Нападівська Л. В. Контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000.- 224 с.

122. Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджена рішенням АПУ від 26.05.2005 р. Рішення АПУ від 26.05.2005 р. № 149/5.1 та № 149/5.2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>.

123. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. / О. А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – 160 с.

124. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко. – К. : Ред. журн. «Вісник податкової служби України», 2002. – 432 с.

125. Опря А. Т. Финансове право. Навчальний посібник / А.Т. Опря. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 325 с.

126. Органы государственного административного и финансового контроля в Бразилии : [Подготовлено Главным контрольным управлением Президента РФ] // Президентский контроль. – 1999. - № 10. – С. 31.

127. Органы государственного контроля республики Венгрия: [Под-

готовлено Главным контрольным управлением Президента Российской Федерации] // Президентский контроль. — 2001. — №3. — С. 43.

128. Орлюк О. П. Фінансове право / О. П. Орлюк — К. : Юрінком Інтер, 2003. — 528 с.

129. Оцінка системи врядування в Україні (Доповнення – лютий 2007 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sigmaxweb.org/>.

130. Пантелєєв В. П. Аудит : навчальний посібник / В. П. Пантелєєв — К. : «Видавничий дім «Професіонал», 2008. — 400 с.

131. Пантелєєв В. П. Відображення організації внутрішнього контролю у нормативних документах [Електронний ресурс] / В. П. Пантелєєв. – Режим доступу : <http://www.nbuiv.gov.ua>.

132. Пащенко О. П. Правове регулювання процесу фінансового контролю (за законодавством України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук : спец. 12.00.07/ О. П. Пащенко. — Ірпінь : НАДПСУ, 2005. — 19 с.

133. Пелепей Н. П. Комп'ютерні технології у податковому аудиті / Н. П. Пелепей // Науковий вісник національної академії ДПС України. — 2006. — № 1–2 (№33).— С. 34–41.

134. Петренко П. Що гальмує систему урядового контролю економіки України? [Електронний ресурс] / П. Петренко. — Режим доступу : <http://www.persona.in.ua>.

135. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / О. А. Петрик, М. Т. Сенченко ; за заг. ред. О. А. Петрик. — К. : КНЕУ, 2002. — 168 с.

136. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посібник. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Е. Свідерській ; за заг. ред. О. А. Петрик — К. : КНЕУ, 2008. — 472 с.

137. Плєскач В. Л. Фінансовий контроль в контексті трансформаційних процесів економіки / В. Л. Плєскач, К. С. Жадько // Фінансовий контроль. — 2009. — № 6 — С. 85.

138. Податкова політика України та механізм її реалізації в податковому кодексі : матеріали науково-практичної конференції. — Ірпінь : Національна академія державної податкової служби України, 2005. — 492 с.

139. Податкова служба та удосконалення її діяльності : монографія / О. Д. Данілов, В. В. Гриценко, Т. О. Проценко, В. П. Шевчук. — Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2005. — 152 с.

140. Податковий аудит : Навчальний посібник / за заг. ред. В. А. Онищенко, А. О. Чугаєва – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 398 с.
141. Податковий контроль : підручник / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Белінський. – К. : «Хай-Тек Прес», 2007. – 608 с.
142. Податковий контроль в Україні : монографія. Т. II : Контрольно-перевірочний процес / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, О. Б. Осідач. – Львів: Простір-М, 2007. – 420 с.
143. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджено рішенням АПУ від 26.05.2005 р. N149/5.2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>.
144. Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 20 березня 1998 р. N 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
145. Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11.06.2004 р. № 383 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
146. Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения / Е. В. Поролло. – Ростов н/Д : Экспертное бюро, М. : Гардарика, 1996. – 280 с.
147. Порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.2002 р. № 685 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
148. Порядок проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
149. Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні. Рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>.
150. Про створення структурного підрозділу Аудиторської палати України з питань контролю. Затверджено рішенням АПУ № 184/3 від

15.11.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>

151. Пушкар М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності : навч. посібник. / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 223 с.

152. Рева Т. М. Податковий менеджмент : навчальний посібник. / Т. М. Рева. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 282 с.

153. Ревуцька Л. Податковий контроль та податковий аудит: взаємозв'язок понять / Л. Ревуцька // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 3 (8). – Жовтень. – С. 171–180.

154. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 48–55.

155. Редько О. Ю. Аудит в Україні : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ-аналіт. Агентство», 2008. – 493 с.

156. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та методологія / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит – 2009. – № 1. – С. 46–54.

157. Рекомендації Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. – С. 20–29.

158. Родионова В. М. Финансовый контроль : учебник / В. М. Родионова, В. И. Шлейников – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.

159. Розвиток методології і методики податкового аудиту : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 422 с.

160. Розова Н. К. Управление качеством / Н. К. Розова.– СПб. : «Питер», 2002.–224 с.

161. Романів М. В. Становлення та розвиток державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / М. В. Романів – К. : КНУ, 2000. – 14 с.

162. Рубан Н. Податки і бізнес – поняття взаємозалежні / Н. Рубан // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 48. – С. 8–11.

163. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. Рудницький – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 104 с.

164. Савченко В. Я. Аудит: навч. посібник / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2005. – 322 с.

165. Савченко Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: Монографія. / Л. А. Савченко, Л. М. Касьяненко. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2005. – 228 с.

166. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юр.наук : спец. 12.00.07 / Л. А. Савченко – Харків : НЮАУ ім. Я. Мудрого, 2002. – 26 с.

167. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.

168. Синюгіна Н. В. Зарубіжний досвід застосування аудиту ефективності бюджетних програм / Н. В. Синюгіна, Ю. О. Голуб. // Управління розвитком. – Харків : ХНЕУ, 2005. – №3 . – с. 165–166.

169. Смородина А. Фінансовий контроль в Україні потребує змін [Електронний ресурс] / А. Смородина // Юридичний журнал. – 2003. – № 10. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=852>

170. Соколов Б. Н. Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методики, практика) / Б. Н. Соколов. – М. : КУМЦ АПР, 2006. – 250 с.

171. Соменков А. Когда деньги любят счет / А. Соменков // Президентский контроль. – 2000. - № 10. – С. 38.

172. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.

173. Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного й комунального майна, затверджених наказом Головкиру від 9 серпня 2002 року № 168 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>

174. Стандартизация и управление качеством продукции : учебник для вузов / В. А. Швандер, В. П.Панов, Е. М. Купрянов и др. ; [Под ред. проф. В. А. Швандера]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – 487 с.

175. Стефанюк І. Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження / І. Б. Стефанюк – К. : Піраміда, 2005. – 144 с.

176. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня

канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / І. Б. Стефанюк – К. : НДФІ при Міністерстві фінансів України, 2002. – 15 с.

177. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2009. – № 11. – С. 12

178. Суйц В. П. Аудит: общий, банковский, страховой : учебник / В. П. Суйц, А. Н. Ахметбеков, Т. А. Дубровина. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 556 с.

179. Сумин А. Государственный контролер в Израиле / А. Сумин // Президентский контроль. — 1997. — № 6. — С. 65.

180. Суркова Ю. Фінансовий контроль як чинник оптимізації ціноутворення на будівельному ринку / Ю. Суркова // Фінансовий контроль. – 2008. – № 3. – С. 25–30.

181. Суха О. Р. Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні [Електронний ресурс] / О. Р. Суха, О. В. Марчук. – Режим доступу : www.rstu.lv.ua/metods/asp/vd/v39ek39.do.

182. Сухарева Л. А. Внутренний финансовый контроль в системе международных стандартов и норм аудита / Л. А. Сухарева, В. Г. Левковская // сб. науч. трудов ДИП «Предпринимательство: проблемы и решения». под общ. ред. Л. И. Донец. – Донецк : ООО «КИТИС», 1999. – Вып. 3– 216 с.

183. Сухарева Л. Концепция внутреннего финансового контроля в управлении международным бизнесом / Л. Сухарева // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 6. – С. 54–59.

184. Сухарева Л. О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку : монографія / Л. О. Сухарева, К. О. Закалінська ; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського.- Донецьк : вид. «Вебер» (Донецька філія), 2009. – 263 с.

185. Счетная палата Франции: (Из доклада Г. Миньо) // Президентский контроль. – 1999. – №6. – С. 12 – 23.

186. Таныгин В. А. Основы стандартизации продукции / В. А. Таныгин – М. : Изд. стандартов.-1989. – 207 с.

187. Тедеев А. А. Налоговое право : учебник /А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – М. : Изд. Эксмо, 2004. – 864 с.

188. Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2008. – 626 с.

189. Термінологічна база системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України, затверджена наказом Державного казначейства України 07.10.2008 р. № 417 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
190. Толковый словарь живого Великорусского языка Владимира Даля / под ред. проф. И. А. Бодужа-Де-Куртена. – СПб. – М. : Изд. «Русский язык». – 1907.– 857 с.
191. Управление качеством продукции : справочник / под ред. В. В. Бойцова, А. В. Гличева – М. : Издательство стандартов, 1985. – 464 с.
192. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2007. – 263 с.
193. Федеральная Счетная палата и земельные счетные палаты Германии. Подготовлено Главным контрольным управлением Президента РФ // Президентский контроль. – 1999. - № 1. – С. 35–36.
194. Философская энциклопедия / гл. ред. В. Ф. Константинов. – М. : «Советская энциклопедия», 1962. – 678 с.
195. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / кол. авт. под общ. ред.. А. Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 1168 с.
196. Філозоп О. В. Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві [Електронний ресурс] / О. В. Філозоп – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.
197. Хлопьянова Н. П. Аудит, налоговый контроль, судебная экспертиза : учебное пособие / Н. П. Хлопьянова, М. Н. Гольнева ; под ред. док. юр. наук, проф. Н. М. Коршунова. – М. : Книжный мир, 2004. – 167 с.
198. Хмільовська К. В. Організаційні засади податкового контролю / К. В. Хмільовська // Фінанси України. – 2003. – № 2. – с. 50–53.
199. Церетелі Л. Г. Актуальні питання якості аудиту та її зовнішнього контролю / Л. Г. Церетелі, В. Н. Новосьолов // Аудитор України. – 2006. – № 10(94).– с. 20–26.
200. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : монографія / А П. Чередніченко. – К. : ТОВ «Видавництво «Аспект-Поліграф», 2005. – 204 с.
201. Чугунок І. Я., Федоров В. М. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунок, В. М. Федоров // Фінансовий контроль. – 2009. – № 4.– С. 31 – 39.
202. Шевченко Н. В. Роль концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в реформуванні системи фінансового

контролю в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Шевченко – Режим доступу : <http://www.confcontact.com>

203. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : монографія / В. О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 370 с.

204. Шеремет А. Д. Аудит : учебник. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 448 с.

205. Щодо вживання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» для назв суб'єктів, діяльність яких не відповідає вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність». Лист Аудиторської палати України від 27.06.2003 р. № 2-293 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [// www.liga.net](http://www.liga.net).

206. Экономическая энциклопедия / научно-редакционный совет издательства «Экономика» ; Институт экономики РАН ; гл. ред. Л. И. Абалкин – М. : ОАО «Изд. «Экономика», 1999. – 1055 с.

207. Юрій С. І. Казначейська система : підручник. / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 590 с.

208. Ярошенко С. П. Теоретичні і методологічні основи контролю : монографія / С. П. Ярошенко, Г. І. Пін'юк, О. С. Кобичева. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2007. – 251 с.

209. Glossary of terms used in the Management of Quality – Sixty edition / European Organization of Quality. – June, 1989.

210. http://prof.nnov.ru/nalog_audit.php.

Додатки

Взаємозв'язок науково-практичних завдань даної праці з отриманою науковою новизною



Основні нормативно-правові акти АПУ

Номер та дата прийняття рішення АПУ	Назва
122/2 від 18.04.2003 р.	Порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національні стандарти
168.7 від 30.11.2006 р.	Рішення АПУ «Міжнародні стандарти аудиту надання впевненості та етики» видання 2006 року (є видання 2007 року)
170 від 16.01.2007 р.	Порядок складання Звіту аудиторської фірми (аудитора) про виконання робіт (надання послуг) за формою № 1-аудит
178/5 від 31.05.07 р.	Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України
178/6 від 31.05.07 р.	Положення про сертифікацію аудиторів
182/3 від 27.09.2007 р.	Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні
182/4 від 27.09.2007 р.	Положення про національну практику контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»
182/5 від 27.09.2007 р.	Затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)
184/2 від 15.11.2007 р.	Інструкція про порядок розгляду звернень, що надходять до АПУ
184/3 від 15.11.2007 р.	Створення структурного підрозділу АПУ «Комітет з контролю аудиторської діяльності» з питань контролю
184/4 від 15.11.2007 р.	Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків
191/4 від 26.06.2008 р.	Положення про регіональні відділення АПУ
187/5.1 від 14.02.2008 р.	Положення про Комісію з сертифікації та освіти аудиторів
187/5.2 від 14.02.2008 р.	Положення про Комісію зі стандартів та практики аудиту
187/5.3 від 14.02.2008 р.	Положення про Комісію з контролю якості та професійної етики
187/5.4 від 14.02.2008 р.	Положення про Комісію із зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту
191/8 від 26.06.2008 р.	Положення про Комісію з моніторингу та законодавчого регулювання аудиту
196/9.2 від 27.11.2008 р.	Затвердження Плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів на 2009 р.
197/5 від 18.12.2008 р.	Порядок складання Звіту аудиторської фірми (аудитора) про виконання робіт (надання послуг) за формою №1-аудит
198/3.1 від 29.01.2009 р.	Про внесення змін до Положення про сертифікацію аудиторів
198/4.2 від 29.01.2009 р.	Про встановлення плати за проведення сертифікації та включення до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів
209/3 від 24.12.2009 р.	Положення про забезпечення незалежності аудитора
208/8 від 26.11.2009 р.	Затвердження Плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів на 2010 рік

Бібліографічна довідка

	Автор	Назва
1	2	3
Матеріали Республіканської науково-практичної конференції з аудиту «Удосконалення національних нормативів» Житомир, 2000 р.		
1	Ширба М. Т., Тринька Л. Я.	Внутрішньофірмові нормативи аудиту
Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Теорія і практика незалежного аудиту», Київ, 2001 р.		
2	Дмитренко І. Н.	Контроль якості аудиту: от стандартів к практике
3	Драч С. В.	Якість роботи аудиторів – основне питання сьогодення
4	Ластовецкий В. О.	Увагу якості аудиторських послуг С.58
Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (10 років аудиту в Україні) «Теорія і практика незалежного аудиту в Україні», Київ, 2002 р.		
5	Карпенко І. Л.	Контроль якості послуг: основний аспект організації роботи суб'єктів аудиторської діяльності
6	Рижакова О. Б.	До якості аудиту через законодавчі вимоги
7	Сахарцева І. І.	Создание контролю якості аудиту – важний шаг к повышению эффективности его деятельности на рынке Украины
8	Стельмах Л. Б.	Нові підходи до контролю якості аудиту в Україні: аргументи за і проти
9	Сурніна К. С.	Організація управління якістю та контроль якості робіт в аудиторській фірмі
Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Теорія і практика незалежного аудиту в Україні», Київ, 2002 р.		
10	Гонтаровский С. В., Шварцман І. Л., Шмуклерман Б. М.	Совершенствование квалификации аудиторов и контроль качества аудиторских услуг
11	Довгорука П. Г., Довгорука Л. Я.	Про особливості організації зовнішнього контролю якості аудиту в країнах Євросоюзу
Матеріали Міжрегіональної науково-практичної конференції «Аудит на захисті корпоративних прав інвесторів», Миколаїв, 2002 р.		
12	Голодницький О. Г.	Контроль якості аудиту як засіб отримання та забезпечення довіри інвесторів
13	Жигильова Н. Ю.	Контроль за якістю аудиторських послуг ринку цінних паперів
Збірник тез і текстів доповідей на науково-практичній конференції з аудиту «10 років Національному центру обліку та аудиту України»		
14	Жук О. П.	Права, обов'язки і відповідальність аудитора за якість аудиторської перевірки
15	Коваленко О. В.	Удосконалення моніторингу якості ринку аудиторських послуг
16	Новоселов В. Н., Церетели Л. Г.	Повышение квалификации аудиторов – залог качества аудиторских услуг

1	2	3
Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід», Київ, 2003 р.		
17	Иванина Е. А.	Параметры и критерии качества аудита
18	Озеран В. О. Корягін М. В.	Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки
19	Романюк М.В. Яцко В. Ф.	Ціноутворення та якість аудиторських послуг
20	Царенко О. В.	Критерии контроля и проблемы оценки качества услуг
Материалы Днепропетровской Межрегиональной научно-практической конференции «Обеспечение качества аудита», 2004 р.		
21	Гаврилова Е. М.	Вопросы обеспечения качества работы отечественных аудиторов
22	Гажієнко Л. В.	Якість аудиту фінансової звітності та шляхи її вдосконалення
23	Галасюк В. Коновалова Е.	Контроль как средство обеспечения качества аудита
24	Гаргола Ю. Г.	Якість аудиту як запорука відповідальності перед суспільством та інститутом аудиторства
25	Іванова Н. А. Іванова М. О.	Внутрішні стандарти фірми як критерій забезпечення якості аудиту
26	Крапивко М. Л.	Мониторинг как основная составляющая системы обеспечения качества
27	Лебедь В. П.	Основні принципи, які регулюють якість аудиту
28	Лубенченко О. Е.	Контроль якості аудиторських послуг
29	Пантелєєва Т. М.	Якість послуг суб'єкта аудиторської діяльності
30	Проскуріна Н. М.	Контроль якості роботи аудиторів
31	Редько А. Ю.	Семь гипотиз относительно качества аудита
32	Редько К. О.	Організація та адміністративні аспекти контролю якості аудиторських послуг
33	Чорная Н. Я.	Контроль качества аудита. От теории к практики
34	Сурнина Е. С.	Контроль качества аудиторских услуг
Тези доповідей Міжрегіональної наукової конференції «Аудит у посттоталітарному суспільстві», Київ – Чернігів, 2005 р.		
35	Гайдай М. А.	Внутрішньофірмові (робочі) стандарти як передумова забезпечення контролю якості аудиту
36	Корнус В. Г.	Аудит у постсоціалістичній економії України. Проблеми якості аудиту
Сборник тезисов и текстов выступлений на Пятой межрегиональной научно-практической конференции «Внутрифирменные стандарты как гарантия качества предоставления аудиторских услуг», Запорожье, 2006 р.		
37	Андреева Л. Н.	Внутрифирменные стандарты, как результат опыта работы и интуиции аудиторской фирмы по организации проведения аудита
38	Высоцкий А. П., Мирошниченко И. В., СагинД.А.	Стандартизація внутрішнього аудиту

39	Зацерковная Н. Т.	Внутрифирменные стандарты: этика, независимость, контроль качества
40	Кошечкина Л.И.	Обеспечение качества аудиторских услуг
41	Церетелі Л. Г. Новосолов В. Н.	Актуальні питання якості аудиту та її зовнішнього контролю
42	Щирба М. Т.	Роль стандартів у підвищенні якості та ефективності аудиту
Міжнародна науково-практична конференція «Досвід розробки та впровадження внутрішніх стандартів контролю якості аудиту в аудиторській фірмі», Харків, 2009 р.		
43	Чебанова Н. В.	Принципы и процедуры системы контроля качества на этапе выполнения задания
44	Потемкин Ю. С.	Контроль качества аудита – внедрять, нельзя откладывать
45	Мултановская Т. В.	Організація контролю якості аудиту та перспективи його розвитку в Україні
46	Тютюнник П. С.	Система контролю качества на стадии принятия задания, продолжения сотрудничества с клиентом и выполнения конкретного задания
47	Штефан О. А.	Проблема контролю якості аудиторських послуг в Україні та шляхи їх подолання
48	Аксимова Н. С.	Система внутренних стандартов контроля качества
49	Лісіна С. В.	Внутрішній стандарт проведення моніторингу відповідності політики і процедур контролю якості

Зміст

Вступ	3
Розділ 1. Організаційні засади системи фінансового контролю в Україні	5
Розділ 2. Міжнародний досвід організації системи фінансового контролю та його адаптація до національних умов	13
2.1. Загальні риси організації системи фінансового контролю в зарубіжних країнах	13
2.2. Особливості організації державного фінансового контролю	21
2.3. Специфічні ознаки організації незалежного аудиту	22
2.4. Напрями адаптації міжнародного досвіду організації фінансового контролю до національного середовища	23
Розділ 3. Особливості організації внутрішнього фінансового контролю в Україні	30
3.1. Внутрішній фінансовий контроль як різновид фінансового контролю	30
3.2. Сучасний стан організації внутрішнього фінансового контролю в Україні	40
Розділ 4. Організація контролю якості аудиту та перспективи його розвитку в Україні	45
4.1. Необхідність організації контролю якості аудиту	45
4.2. Теоретичне обґрунтування визначення критеріїв якості аудиту	47
4.3. Напрямки розвитку організації контролю якості аудиту в Україні	54
Розділ 5. Розвиток організаційних засад податкового аудиту в умовах реформування системи фінансового контролю в Україні	58
Висновки	70
Використана література	73
Додатки	90
Зміст	96

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**СИСТЕМА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ:
СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ**

Наукове видання

Автори: **Дікань Лариса Василівна**
Голуб Юлія Олександрівна
Синюгіна Наталія Вікторівна
Шульга Наталія Миколаївна
Мултанівська Тетяна Володимирівна
Воїнова Тетяна Сергіївна

Відповідальний за випуск **Дікань Л. В.**
Відповідальний редактор **Седова Л. М.**

Редактор **Грицай І. М.**
Коректор

План 2010 р. Поз. № 94

Підп. до друку Формат 60x90 1/16 Папір ТАТРА. Друк офсетний.

Ум.-друк. арк. __, __. Обл.-ви

аж прим. Зам. №

Свідоцтво про внесення до,

тру суб'єктів видавничої

справи

Дк №481 від 13.06.2001 р.

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