



**Збірник наукових праць  
Черкаського державного  
технологічного університету**

**Серія:**

**Економічні науки**

---

---

**Заснований у 2000 р.**

---

**Випуск 29**

**Частина I**

Збірник наукових праць затверджений ВАК України як фахове видання з економічних наук (постанова президії ВАК України від 10.02.2010 р. №1-05/1).

Випуск 29 друкується за рішенням Вченої ради ЧДТУ, протокол № 2 від 17.10.2011 р.

**Головний редактор** *Лега Ю.Г.*, д.т.н., професор

**Заступник головного редактора** *Хомяков В.І.*, д.т.н., професор

**Редакційна колегія:**

*Волощук Г.О.*, д.е.н., професор, ЧДТУ; *Качала Т.М.*, д.е.н., професор, ЧДТУ (відповідальна за розділ „Регіональна економіка”); *Куценко В.І.*, д.е.н., професор, ЧДТУ; *Нусінов В.Я.*, д.е.н., професор, Криворізький технічний університет; *Пасічник Ю.В.*, д.е.н., професор, ЧДТУ; *Петкова Л.О.*, д.е.н., професор, ЧДТУ; *Харічков С.К.*, д.е.н., професор, Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАНУ; *Чернюк Л.Г.*, д.е.н., професор, ЧДТУ; *Школа І.М.*, д.е.н., професор, КНТЕУ; *Яценко В.М.*, д.е.н., професор, ЧДТУ (відповідальний за розділ „Фінанси, бухгалтерський облік і аудит”); *Єресько І.Г.*, к.е.н., доцент, ЧДТУ; *Кобко В.І.*, к.е.н., доцент, ЧДТУ; *Шигимага А.Ф.*, к.е.н., доцент, ЧДТУ (відповідальна за розділи „Загальні питання економіки”, „Проблеми управління, організації та планування”).

**Рецензент** *Момот Т.В.*, д.е.н., професор,  
Харківська національна академія міського господарства

Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки: Випуск 29: У трьох частинах / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2011. – Частина І. – 239 с.

У збірнику подані матеріали наукових досліджень, які висвітлюють широке коло актуальних проблем реформування економіки України.

Для студентів, аспірантів, викладачів вузів та науковців економічного профілю.

<b>Орлик С.В.</b> Державний податок на нерухоме майно в Російській імперії (друга половина XIX – початок XX ст.) .....	123
<b>Биков О.М.</b> Роль і значення країн БРІК в сучасному економічному розвитку .....	128
<b>Гаркуша Н.М.</b> Аналіз витрат з метою управління безбитковістю та прибутком торговельних підприємств .....	133
<b>Чирва А.А.</b> Проблеми побудови бухгалтерського обліку виробничих затрат на підприємствах хлібопекарної промисловості України .....	139
<b>Мейш А.В.</b> Звітність про фінансові результати торговельних підприємств: позитив і недоліки стандартизації .....	144
<b>Циганюк Н.Є.</b> Роль теорій регіонального розвитку у становленні принципів формування та розвитку логістичних рекреаційних систем .....	149
<b>Королович О.О.</b> Управлінський облік: процес становлення та перспективи розвитку .....	153
<b>Білоус І.В.</b> Проблеми та перспективи розвитку обов'язкового медичного страхування в Україні .....	157
<b>Dimitrov I.T.</b> Multinational competitive strategies in international logistics .....	162
<b>Dimitrov I.T.</b> Global competitive strategies in international logistics .....	167
<b>Андрусяк Н.О.</b> Удосконалення організаційно-економічного механізму функціонування овочевої галузі .....	172
<b>Нусінова Я.В., Міщук Є.В.</b> Удосконалення методичного підходу до експрес-діагностики кризового стану промислових підприємств .....	177
<b>Андрусяк В.М.</b> Теоретичні аспекти управлінського обліку витрат промислових підприємств .....	181
<b>Югас Е.Ф.</b> Системний підхід до формування витрат підприємства і собівартості продукції ...	184
<b>Турило А.А., Кондратюк О.М.</b> Стратегічний аудит банківської діяльності: необхідність дослідження .....	190
<b>Кудирко О.М.</b> Необхідність та проблеми впровадження аудиту державних фінансів .....	194
<b>Анисимова Н.Ю.</b> Региональные проблемы сезонности в экономике Автономной Республики Крым .....	198
<b>Ігнатенко Т.В.</b> Постановка системи бюджетування на підприємстві торгівлі в умовах обліку за сегментами діяльності .....	202
<b>Пашкурова Н.П.</b> Аналіз впливу податкового навантаження з податку на прибуток на діяльність комерційних банків .....	207
<b>Гроздева Е.А.</b> Проблемы информационного обеспечения в управлении санаторно-курортным комплексом Крыма .....	212
<b>Бондар А.С.</b> Инновационный потенциал отрасли виноградарства Автономной Республики Крым .....	216
<b>Кагдін О.А.</b> Особливості проведення внутрішнього аудиту в інформаційному середовищі .....	219
<b>Яценко В.М.</b> Сучасний стан та перспективи ефективного виробництва ріпаку в Україні .....	223
<b>Балацький Є.О.</b> Формування науково-методичних засад визначення бюджетного потенціалу міста .....	226
<b>Яценко В.М., Яценко М.В., Ткачук І.Й.</b> Становлення та перспективи розвитку м'ясного скотарства в Україні .....	230
<b>Дерій Ж.В., Зосименко Т.І.</b> Роль соціального капіталу у системі ринкового середовища .....	233

УДК 657.6

**НЕОБХІДНІСТЬ ТА ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ АУДИТУ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ****Кудирко О.М., к.е.н., доцент**Вінницький торговельно-економічний інститут  
Київського національного торговельно-економічного університету

*Рассмотрены и проанализированы место и роль аудита государственных финансов, определены недостатки, которые могут возникнуть при внедрении новой формы контроля и даны предложения по их устранению.*

*Ключевые слова: государственный финансовый контроль, государственный аудит, внутренний аудит, внешний аудит.*

*The role and place of state finances auditing are considered and analyzed, the deficiencies which may arise when implementing new form of control are identified and proposals for their elimination are given.*

*Key words: state financial control, state auditing, internal auditing, external auditing.*

**Вступ.** Сучасний стан економічної ситуації в Україні, що супроводжується негативними тенденціями зростання кількості фінансових правопорушень у різних галузях економіки, вимагає проведення певних реформ у здійсненні державного фінансового контролю.

На сьогодні поточний стан системи державного фінансового контролю в Україні не можна назвати задовільним – нецільове використання, неповернення державних коштів, малоефективне управління і відчуження державної власності залишаються значними. Функціонує велика кількість контролюючих і перевіряючих органів різної підпорядкованості, відсутня чітка регламентація їх функцій і повноважень. Існуюча система контролю державних фінансів знаходиться на стадії становлення. Успадкована від колишнього СРСР, вона потребує кардинальних змін, має бути пристосована до вимог громадського суспільства.

Одним із ефективних інструментів профілактики та попередження протиправних дій у сфері фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, у тому числі бюджетних установ, є саме державний аудит.

**Постановка задачі.** Аналіз вітчизняних джерел і наукових праць у сфері аудиту та контролю вказує на той факт, що існують значні напрацювання й публікації у сфері державного аудиту. Зокрема, це публікації Р. Рудницької, Ю.І. Пивовара, Ю.Б. Слободяника, В. Короля, І. Стефанюка, О.В. Ніконової тощо. Однак ці автори звертають свою увагу на правові засади здійснення державного аудиту та його законодавче визначення. Недостатньо уваги приділено таким аспектам, як необхідність впровадження такої форми контролю і удосконалення системи контролю за бюджетними коштами.

Метою статі є визначення проблем, які можуть виникнути в процесі проведення державного аудиту, і надання пропозицій щодо усунення недоліків та удосконалення системи державного фінансового контролю.

**Результати дослідження.** Ревізія не завжди є оптимальною формою контролю у бюджетній сфері, оскільки вона проводиться у більшості випадків через два-три роки після здійснення бюджетних видатків та проводиться з метою встановлення фінансових порушень, а не вивчення причин їх виникнення. Усунути наслідки виявлених порушень за таких умов досить проблематично.

Державний аудит, на відміну від ревізії, дозволяє аналізувати діяльність організацій та установ у динаміці, порівнювати його результати з результатами аналогічних організацій, а отже виявити слабкі та найбільш ризикові ділянки і надавати обґрунтовані пропозиції з підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта.

Поради та пропозиції незалежних фахівців щодо дотримання вимог законів та нормативних актів, оцінка факторів ризику при проведенні господарських операцій сприятимуть зміцненню фінансової дисципліни в державі.

Вперше в Україні термін «аудит» у контексті державних фінансів було застосовано у Бюджетному Кодексі у 2001 році, який містить статтю щодо здійснення аудиту певними державними органами.

Згідно зі статтею 19 Бюджетного Кодексу України було визначено: «На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефектив-

ності управління бюджетними коштами» [1, с. 30]. А відповідно до закону України «Про Державну контрольно-ревізійну службу України» державний фінансовий контроль реалізується органами ДКРС (тепер Державна фінансова інспекція) через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

Наступним кроком у запровадженні державного аудиту став прийнятий парламентом у 2005 році Закон України «Про управління об'єктами державної власності». З прийняттям у 2005 році Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» було введено термін «державний фінансовий аудит», а також скасовано заборону займатися наданням аудиторських послуг органам державної контрольно-ревізійної служби.

Державний фінансовий аудит є формою державного фінансового контролю, спрямованого на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, в статутному фонді яких частка державного майна перевищує 50 %, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів, державного і комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності [2, с. 18].

Реформування вітчизняної системи державного фінансового контролю відбувається шляхом адаптації законодавства до європейських норм, зокрема до положень Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, що була підписана в жовтні 1977 року в Лімі (Перу) делегатами ІХ Конгресу вищих органів контролю державних фінансів. Відповідно до принципів цього міжнародного документа здійснювати незалежний об'єктивний контроль державних фінансів може лише конституційний незалежний орган фінансового контролю.

У більшості країн світу державний аудит здійснюють незалежні органи, відокремлені від уряду: рахункові палати, державні контрольні палати, незалежні контрольні управління, аудиторські суди тощо. У США, Великій Британії, Канаді, Австралії та багатьох інших країнах в конституційному порядку давно забезпечені незалежний стан і свобода дій аудиторських структур, з тим щоб виконавча влада була позбавлена можливості гальмувати роботу державного аудиторського відомства шляхом недостатнього фінансування, втручання в підбір кадрів, впливу на спрямованість перевірок чи будь-яким іншим способом. Відповідно до уніфікованих стандартів аудиту, розроблених Міжнародною організацією вищих ревізійних установ (МОВРУ), державне аудиторське відомство повинне мати в основі незалежно мислячих висококваліфікованих співробітників.

Отже, для аудиту державних фінансів стають важливими не економічні факти і показники, а люди («персонал», «людські ресурси»), діями яких створені такі факти і показники. Фінансово-економічні явища залежать від мислячих і діючих суб'єктів ринку чи державної служби, бо на зміст і результати функціонування економіки і держави впливають суб'єктивні уявлення і відповідні вчинки учасників подій. Тим самим повний аудит адекватний високому рівню політичної, правової і професійної культури, властивої західним спеціалістам, громадянському суспільству в цілому.

Останнє також означає, що в разі негативних результатів аудиту звичайна міжнародна практика полягає в тому, що перевірене відомство має гласно в письмовому вигляді відреагувати на висновки аудиту з зазначенням відповідних заходів. У деяких країнах діє посилений порядок, коли спеціальний парламентський комітет паралельно з аудиторською організацією перевіряє діяльність окремих державних відомств, розглядає звіти головного аудитора і зобов'язує керівників усунути виявлені недоліки. У Великій Британії, Канаді та Індії парламентський комітет з державних рахунків доводить результати актів перевірок до відома як палат самого парламенту, так і державної скарбниці, остання, у свою чергу, інформує комітет про вжиті заходи та суспільство.

Наприклад, Державну аудиторську службу Канади очолює підпорядкований парламенту головний аудитор. В обов'язки служби входить перевірка законності й ефективності витрачання державних видатків. Матеріали про результати щорічного аудиту виконання федерального бюджету надсилаються в парламентський комітет державних рахунків. Зі свого боку, на урядовому рівні департамент асигнувань державного казначейства готує свій звіт про виконання бюджету і передає його на розгляд у палату громад парламенту.

Служба головного аудитора перевіряє звіт уряду, фіксуючи факти нецільового використання і необґрунтовані перевитрати коштів, не санкціоновані парламентом видатки, будь-які порушення взагалі. На цій підставі головний аудитор робить висновок про ефективність роботи державного казначейства і надсилає його у палату громад. До його завдань входить доведення до відома парламенту

всіх позитивних і негативних фактів, які заслуговують на увагу. Службі головного аудитора доступні будь-які фінансові документи, вона має право обнародувати факти фінансових порушень.

Діяльність служби головного аудитора має два рівні. По-перше, аудит засвідчує точність відображення фінансових операцій у звітності; по-друге, перевіряється відповідність виконуваних державними структурами програм чинному законодавству та завданням фінансової політики. Тим самим головний аудитор є інструментом контролю політичної представницької влади над адміністративно-бюрократичним апаратом з погляду законності, ефективності, доцільності його функціонування у сфері державних фінансів. Інакше кажучи, служба головного аудитора здійснює контроль державної казни, проте головний аудитор має незалежний статус підпорядкованого парламенту державного діяча.

Отже, у Канаді державний контроль в цілому побудований за класичною схемою демократичної правової держави: контроль законодавчого корпусу, адміністративний контроль фінансового відомства, контроль спеціалізованого державного органу. В результаті створена замкнута контрольна система, що охоплює програмування як метод визначення пріоритетів і попередній контроль за напрямками витрачання бюджетних коштів, контроль у процесі приймання (розгляду і затвердження) бюджетів і фінансових програм, аудиторську перевірку виконання.

На сьогодні в Україні уже сформована система органів, що здійснюють аудит у сфері державних фінансів, але ця система потребує вдосконалення та приведення у відповідність до міжнародних норм.

Вітчизняне законодавство поки що не враховує повною мірою положень Лімської декларації: немає чіткого визначення статусу, повноважень і функцій контролюючих органів, що представляють законодавчу і виконавчу гілки влади; відсутнє розмежування зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю. На даний час в Україні державний фінансовий контроль і аудит здійснює Державна фінансова інспекція, яка підпорядковується Міністерству фінансів, і Рахунковій палаті. Це означає, що значна частина контрольних функцій щодо розпорядження бюджетними коштами належить саме органам виконавчої влади, які уповноважені розпоряджатися цими ж коштами.

Така ситуація вирішується шляхом чіткого розмежування функцій та повноважень вищого органу фінансового контролю, – Рахункової палати та Державної фінансової інспекції, а також вони мають бути функціонально незалежними.

Досвід розвинених країн доводить, що прозорість, відкритість і підзвітність органів держави суспільству забезпечує законність їх дій. Отже, державний аудит сприятиме підвищенню стабільності політичних інститутів і суспільно-політичної ситуації в цілому, адже виходить із інтересів громадськості, ставить державні органи і окремих чиновників під контроль суспільства.

Більш опрацьованим та досконалим є напрямок внутрішнього фінансового контролю (аудиту). Так, нова редакція «Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року», схвалена розпорядженням Кабінету міністрів України від 23 грудня 2009 року, залежно від типу взаємовідносин суб'єкта та об'єкта державного фінансового контролю, розмежовує зовнішній і внутрішній державний аудит. Відповідно до зазначеної Концепції зовнішній державний аудит здійснює Рахункова палата України, а внутрішній аудит може проводитись централізовано – органами державної фінансової інспекції, і децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, що підпорядкований безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього. Вищий орган фінансового контролю в державі повинен виконувати провідну роль у підвищенні ефективності державного фінансового управління, стимулювати більш чітке управління фінансовими коштами, а також гласність і відповідальність в державному секторі, сприяти більш ефективній роботі цього сектору і всьому демократичному процесу в цілому.

Позитивною стороною є також те, що державний аудит дозволить оптимізувати затрати на здійснення контрольних процедур, оскільки здійснює порівняння фактичних видатків об'єкта контролю з нормативами не за весь ревізійний період, а лише в частині ризикових операцій. У зв'язку з цим тривалий ревізійний період значно скорочується [3, с. 9].

Проте для належного проведення державного аудиту недостатньо наявного інструментарію та матеріально-технічного забезпечення. Тому для оптимізації роботи аудитора необхідно впроваджувати міжнародні стандартизовані програми системи комп'ютерного аудиту, оскільки переважна більшість бюджетних установ застосовує автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку. Зарубіжні аудиторів широко застосовують системи СААТ (КААТ – комп'ютерний інструментарій підтримки аудиту), тоді як вітчизняні фахівці продовжують користуватись тільки програмними засобами Word та Excel, що є однозначним доказом недостатнього рівня автоматизації аудиторських процесів. Введення

у використання СААТ-систем дозволить виконувати аналіз представленого масиву інформаційних даних не за тижневий термін, а за декілька годин [4, с. 67].

Сьогодні існує нагальна потреба розробки методики здійснення державного аудиту, яка передбачатиме системний підхід і базуватиметься на сучасних досягненнях науки. У зв'язку з цим необхідно:

- привести теоретико-методологічну базу державного аудиту у відповідність до сучасних умов;
- розробити концептуальні основи і уточнити нормативно-правове забезпечення діяльності органів, що проводять державний аудит;
- реформувати організаційну структуру і відповідно змінити розподіл функцій і сфер діяльності органів державного фінансового контролю;
- створити науково-дослідницьку та навчальну бази діяльності органів державного фінансового контролю, сформувати систему кадрового забезпечення;
- підвищити рівень матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування контролюючих органів;
- розробити стандарти державного аудиту;
- розробити науково-методичні основи комплексної оцінки ефективності системи контролю державних фінансів.

**Висновки.** Таким чином, державний фінансовий контроль і аудит є двома напрямками фінансового контролю, і, незважаючи на концептуальні відмінності, вони мають спільну мету – забезпечення законного, ефективного і прозорого управління державними фінансами. При цьому фахівці наголошують на важливості превентивного фінансового контролю, який здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень, ухвалення законодавчих і нормативних актів. Попередній контроль повинен здійснюватися на підставі глибокого аналізу, що сприяє об'єктивній оцінці доцільності і ефективності прийняття певних управлінських рішень.

Державний аудит сприятиме підвищенню стабільності політичних інститутів і суспільно-політичної ситуації в цілому, адже виходить із інтересів громадськості, ставить державні органи і окремих чиновників під контроль суспільства.

Аудит державних фінансів є найбільш оптимальною формою державного фінансового контролю для виявлення і розв'язання проблем у сфері функціонування суспільних фінансів і майна, але водночас існує багато невирішених проблем, щодо остаточного впровадження в практику такої форми контролю. І тільки спільними зусиллями органів державної влади, громадськості та посадових осіб об'єктів контролю аудит буде впроваджено в дію належним чином, що позитивно вплине на стан фінансової дисципліни державного сектору економіки.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51.
2. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна: Закон України від 15. 12.2005 // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 14.
3. Пилипенко И.И. Национальная система аудита: опыт становления и направления развития / И. Пилипенко, В. Шевчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 5–13.
4. Ніконова О.В. Система СААТ – новий інструментарій у проведенні аудиту / О.В. Ніконова // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6(41). – С. 64–68.
5. Стефанюк І.Б. Проблеми і напрями реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І.Б. Стефанюк // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009. – № 1. – С. 47–49.

Наукове видання

**ЗБІРНИК НАУКОВИХ ПРАЦЬ  
ЧЕРКАСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО ТЕХНОЛОГІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ**

**СЕРІЯ: ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ**

**ВИПУСК 29**

**ЧАСТИНА I**

*Статті друкуються в авторській редакції.*

*Коректура: Кусень Т.В., Костенко Т.В.  
Комп'ютерна обробка: Костенко О.А., Вознюк Т.І.  
Технічний редактор Давиденко К.В.*

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації  
серія КВ № 6060 від 16.04.2002 р.

Редколегія не завжди поділяє точку зору авторів.

Видавець – Черкаський державний технологічний університет,  
бульвар Шевченка, 460, м. Черкаси, 18006.  
Свідоцтво про державну реєстрацію серія ДК № 896 від 16.04.2002 р.

---

Формат 60x84 1/8. Папір офісн. Друк оперативний. Гарн. Times New Roman.  
Умов. друк. арк. 27,9. Обл.-вид. арк. 26,3. Зам. № 11-0474.

Надруковано в редакційно-видавничому центрі ЧДТУ  
бульвар Шевченка, 460, 4 к., м. Черкаси, 18006