

7. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 148 с.

8. Нападowska Л.В. Управлінський облік: Підручник для студентів вищ. навч. закл. — К.: Книга, 2004. — 544 с.

9. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз., Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — 2-е изд., стереотип. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 496 с.: ил. — (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

10. Сопко В. В. и др. Нормативный метод планирования и учета в пищевой промышленности / В. В. Сопко, А. М. Герасимович, М. С. Игнатенко. — К.: Урожай, 1990. — 160 с.

11. Чернелевський Л. М., Осадча Г. Г. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості. Навчальний посібник. — К.: Пектораль, 2005. — 364 с.

12. Чумаченко Н. Г. Статистическо-математические методы анализа в управлении производством США. Под общ. ред. Ю. П. Васильева. М.: Статистика, 1973. — 164 с.

13. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: Навч. посібник. — Київ: ЦУЛ, 2002. — 656 с.

14. Юровський Б. Себестоимость продукции: планирование, учет, анализ. — Х.: ООО Центр «Консульт», 2002. — 204 с.

**В. М. Мурашко**, канд. екон. наук, доцент,  
в. о. професора кафедри бухгалтерського обліку  
**О. М. Андрієнко**, аспірант заочної форми навчання  
Національна академія державної податкової служби України

## **ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ І ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ КОНТРОЛЮ І АУДИТУ В УКРАЇНІ**

В статті розглядаються питання пов'язані з системою реформування державного фінансового контролю, створення державного фінансового аудиту і підвищення їх ефективності використання на всіх рівнях і стадіях управління. Визначені форми та методи проведення документального контролю, розкриті його системи і прийоми, що є важливою прерогативою системи фінансово-господарського контролю.

Реформування форм власності в нашій державі та створення нового механізму господарювання викликали суттєві зміни в організації та методах здійснення контрольно-ревізійної діяльності на всіх стадіях управління. В системі контрольно-ревізійної діяльності виключно важливе значення має контроль фінансово-господарської діяльності на підприємствах, що потребує в сучасних умовах господарювання підвищення його ефективності, що визначені розробленими і затвердженими Головним контрольно-ревізійним управлінням України стандартів фінансового контролю за визначенням бюджетних коштів державного і комунального майна. Контроль фінансово-господарської діяльності на підприємствах є однією з гілок економічного контролю в нашій держа-

ві. Він являє собою загальну систему державного і господарського управління, що включає контроль за економічним та соціальними процесами розвитку нашої держави. Розглядаючи загальну систему контролю, слід зазначити, що як в теоретичному розумінні, так і в практичній діяльності з питань систем економічного і фінансово-господарського або господарського контролю останнім часом виникло багато непорозумінь у зв'язку з появою теоретичного трактування економічного контролю [1, 2, 5, 7, 8, 12].

Це трактування в основному обґрунтовувалось тим, що в процесі контролю і зокрема ревізії здійснювалось виявлення економічної ефективності всієї господарської діяльності, що дозволяє обґрунтовувати сутність фінансових операцій і процесів, давати оцінку порушень з точки зору їх економічного змісту і впливу їх на фінансово-господарську діяльність і збереження цінностей на підприємствах. В той же час, слід підкреслити, що в економічній літературі з контролю і ревізії по суті до останнього часу чіткого теоретичного визначення як економічний контроль не обґрунтовувалось і у літературних джерелах майже не вживалось. У зв'язку з цим більшість провідних вчених і спеціалістів в галузі контролю на основу понятійного аспекту покладали такі терміни як: «господарювання», «виробництво», «економіка», що вживались як синоніми. В зв'язку з цим контроль на підприємствах вважався як економічний [3, 5, 12].

Що стосується суто фінансового контролю, то у відповідності з Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15 грудня 2005 року № 3202-VI та раніше виданими законами «про контрольно-ревізійну службу» завдання контрольно-ревізійної служби викладено як система здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували) кошти з бюджету усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували) державне чи комунальне майно (підконтрольні установи), виконанням місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їх у майбутньому.

Таким чином витікає, що державний фінансовий контроль, який здійснює державна контрольно-ревізійна служба, по суті виконує напрямки фінансово-бюджетного спрямування. У відповідності з наведеним законом державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного аудиту та інспектування. В зв'язку з тим визначено, що державний бюджет фі-

нансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає в перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю і результати цього аудиту та їх оцінку викладання їх у звіті.

В свою чергу система інспектування відповідно з Законом здійснюється в формі ревізій та полягає у документальній та фактичній перевірці комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи (підконтрольного об'єкту), яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально-відповідальних осіб. На відміну від інспектування, що здійснюється в формі державного аудиту, результати ревізій оформляються актом. По суті слова «ревізій і перевірок» замінені словом «державний фінансовий контроль», а слово «документальні» при визначенні ревізії опущено.

Розглядаючи зміст зазначеного у Законі України витікає, що державний фінансовий аудит перевіряє функціонування системи внутрішнього контролю. В той же час незрозуміло яких форм власності стосується перевірка внутрішнього контролю, зміст якого розглядається. Що стосується суто внутрішнього фінансового контролю, то загальні його положення визначені стандартом державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна. Таким чином система галузевого контролю, де зберігаються значні суми коштів і товарно-матеріальних цінностей, по суті не розглядається.

Фінансово-господарський контроль здійснюється безпосередньо на підприємстві, тобто там, де відбуваються господарські операції і процеси виробничої (торгівельно-комерційної, збутової) діяльності підприємства. Від дієвої всієї системи цього контролю на всіх стадіях його проведення залежить ефективність їх фінансово-господарської діяльності. Сутність першої стадії контролю (він на цій стадії називається попереднім) полягає в тому, що ще на стадії зародження, проектування, лімітування чи прогнозування тієї або іншої операції або процесу можна обґрунтувати їх ефективність із погляду законності, доцільності і тим самим попередити можливі негативні наслідки і конфліктні ситуації в діяльності підприємства. В той же час, на цій попередній стадії, коли ще не здійснена фінансова чи господарська операція, господарський процес не завжди можна передбачити і попередити під час попереднього контролю ці негативні явища, які можуть виникнути у майбутній господарсько-фінансовій діяльності. В зв'язку з цим більш ефективним є контроль (фінансово-господарський контроль), який здійснюється на стадії виконання і оформлення документами операцій і процесів (так званий поточний контроль). Такий поточний контроль здійснюється способом фактичної перевірки суті, змісту, доцільності господарських операцій і процесів, обґрунтованого контрольного вивчення об'єктів фінансово-господарської діяльності підприємства. Особ-

ливо система такого поточного контролю ефективна в умовах використання сировини на виробництво, реалізації продукції, грошового обігу, розрахункових відносин, збереження цінностей і багатьох інших об'єктів діяльності підприємства.

На сучасному етапі становлення і розвитку ринкових відносин і різних форм власності діє державна контрольно-ревізійна служба, яка виконує важливі контрольно-ревізійні процедури в формі фактичного і документального контролю, система інспектування контрольно-ревізійної служби, яка здійснюється в формі ревізій, повинна виявляти факти марнотратства і зловживань у фінансово-бюджетній сфері, економіці, зосереджують увагу на профілактичних заходах по усуненню недоліків та відшкодуванні завданих збитків.

Розглядаючи питання удосконалення контролю як державною контрольно-ревізійною службою, так і іншими недержавними органами, слід відмітити обґрунтованість введення і затвердження Головним контрольно-ревізійним управлінням України від 09.08.2002 р. № 168 стандартів фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна [6,13]. В зв'язку з цим розроблені як загальні контрольні заходи і процедури їх виявлення, так і контрольні заходи в умовах електронного збереження і обробки інформації, що підлягає дослідженню під час ревізій суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим обґрунтовано, що під час ревізій суб'єктів господарювання, які використовують систему електронного збереження обробки інформації, її документування, ця електронна інформація повинна переноситись на паперові носії та належним чином завірятись власним підписом службової особи, керівником і іншими відповідальними особами суб'єкта господарювання.

Розглядаючи важливість цих проблем, пов'язаних з удосконаленням контролю слід відмітити, що поза увагою залишились як система внутрішньогосподарського контролю безпосередньо на підприємствах галузей економічної діяльності, так і система внутрішнього контролю об'єктів, що відносяться до тієї чи іншої системи [4, 7, 8]. Важливо, щоб процедури такого контролю (як внутрішньогосподарського, так і внутрішньогалузевого) повинні знайти визначення у розробці стандартів не тільки чисто фінансового спрямування, але й економічного і господарського напрямку.

На сучасному етапі становлення ринкової економіки та діючої системи господарювання важливе значення має ревізія фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, яка здійснюється з застосуванням способів фактичного і документального контролю.

Дослідження матеріалів ревізії, проведених органами державної контрольно-ревізійної служби показує, що недостатньо на підприємствах вживаються заходи щодо усунення причин порушень чинного законодавства, допускаються факти незаконного і недоцільного використання бюджетних коштів.

У системі заходів щодо виявлення зловживань і крадіжок на підприємствах поряд з іншими, важливе значення мають методи документаль-

ного контролю, які включають процедури ревізії господарських операцій і процесів та інвентаризації цінностей і коштів. Ці методи потребують спеціальних знань у галузі документального забезпечення операцій та вивчення процедури контролю як облікової так і не облікової інформації. Це пояснюється тим, що якість бухгалтерського обліку, його достовірність майже повністю залежить від правильного оформлення первинної документації, повного і правильного відображення в ній господарських процесів. Неточне або неповне відображення фінансово-господарських операцій або їх спотворення в документах призводить до того, що дані бухгалтерського обліку не відображають справжнього або реального становища в фінансово-господарській діяльності підприємства (підприємця).

Застосування способів і прийомів контролю облікової документації багато в чому залежить від характеру зловживань. Так, дослідження діючої практики контролю облікової документації показує, що окремі зловживання приховувались у поточній діяльності підприємств шляхом списання цінностей (сировини, матеріалів) на виробництво у більшій кількості, ніж їх оприбутковано. Ці факти в ряді випадків приховувались у кінці місяця шляхом збалансування операцій, пов'язаних із надходженням і використанням цінностей. Такий спосіб контролю полягає в співставленні обліку про рух цінностей підприємства або його підрозділів за датами завершення операцій. Для цього необхідно порівняти документальні дані обліку руху цінностей за більш короткий (ніж обліковий) період, тобто за днями і навіть за окремими операціями. Така ревізія дає можливість встановити, в межах якого відрізка часу здійснено рух цінностей, які не відповідають документам про їх надходження та використання.

Для розкриття різних зловживань, які в практиці інколи приховуються шляхом складання фіктивних документів (або актів), здійснення приписок у документах не відвантажених цінностей або їх неповного оприбуткування, використовують методи зустрічного зіставлення даних. Суть її пролягає в тому, що під час контролю або порівнюють їх перші примірники з копіями, що знаходяться у тих, що ревізуються, чи інших підприємствах, або зіставляють показники і реквізити декількох документів, які мають відношення до однієї і тієї ж операції, що відображена у відповідних документах. У практиці в більшості випадків зіставляють товарно-транспортні накладні поставачальників із товарними та податковими накладними і розрахунково-платіжними документами, якими оформлена оплата цих цінностей поставачальниками.

Для виявлення приховування зловживань можна також застосовувати способи зіставлення документів, у яких відображається першопочаткова операція, зі змістом документів, у яких відображають здійснення інших операцій, обумовлених першою. Сутність цього способу полягає в тому, що, перевіряючи конкретну сукупність операцій, можна логічно з'ясувати або знайти інші обов'язкові операції, які витікають із даної операції і обов'язково повинні бути здійснені за операціями, що перевіряються.

Важливим способом є перевірка об'єктивної можливості здійснення операції, які відображено у документах [10, 12]. Різновидом даного способу контролю є дослідження операцій підприємств відносно реальної можливості виготовити з наявної кількості сировини ту кількість готової продукції, яка значиться за документами. Доповненням такого методу контролю є застосування способів порівняння. Для цього перевіряють операції з виготовлення і реалізації продукції, встановлюють відповідність асортименту одержаної сировини, калькуляційному її переліку, необхідному для виробництва даної продукції, що передбачено калькуляцією. Це дає можливість встановити факти, коли та або інша сировина на об'єкті виробництва не надходила або надходила в меншій кількості, ніж потрібно згідно калькуляційних розрахунків.

Усе це потребує комплексного дослідження облікової інформації і фактичного контролю під час проведення ревізій підприємств, що має важливе значення на сучасному етапі формування і розвитку ринкової економіки.

## ЛІТЕРАТУРА

1. *Белобжецкий И. А.* Нормативный учет и последующий финансово-хозяйственный контроль. Мат. Всесоюзной научно-практической конференции. — Донецк: АЭП, АН УССР, 1986 г. — С. 17—18.
2. *Белоблодский И. А.* Финансово — хозяйственный контроль в управлении экономикой. Монография Москва: Финансы, 1979 г. — С. 157.
3. *Белуха Н. Т.* Контроль и ревизия в торговле — М.: Экономика 1998 г.
4. *Бутинець Ф. Ф., бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І.* Контроль і ревізія. Підручник 2-ге видання — Житомир: ПП. «Рута», 2000. — 509 с.
5. *Бутинець Ф. Ф.* Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. К., УСХА, 1977 г.
6. Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Автори упорядники: І. Б. Стефанюк, С. М. Кіруца, Н. І. Рубан та ін. Керівник колективу авторів упорядників — П. К. Германчук, — К.: Дія, 2002 — 582 с.
7. *Дрозд І. К.* Контроль економічних систем. Монографія. — К.: Імекс ЛТД, 2004. — 311 с.
8. *Кужельний М. В.* Становлення сучасної системи обліку і контролю. // Мат. Міжнародної науково-практичної конференції: «Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки». — Полтава : 1999 — с. 161—164.
9. *Кужельний М. В., Калюга Є. В., Калюга О. В.* Контроль фінансової звітності та правильність її складання. За загальною редакцією М.В.Кужельного. навчально-методичний посібник. — К.: Єльга Ніка — Центр. 2001 — 235 с.
10. *Мельник П. В. и др.* Расследование преступлений в сфере экономики: Учеб. Практическое пособие. — К.: Фирма «Дия» ЛТД, 1998, — с. 184.
11. *Мурашко В. М.* Документальні методичні прийоми фінансово-господарського контролю та їх використання при проведенні ревізії на підприємствах // Мат. Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки» — Полтава: 1999 — С. 231—234.
12. *Мурашко В. М.* Хозяйственный контроль и комплексные ревизии в торговле. Монография 1978 г.

13. Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна. Затв. Наказом ГоловКРУ України від 09.08.2002 № 168 і зареєстровано Міністерством Юстиції України 17.09.2002 № 756/7044 // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Київ — Дія — 2002.

14. *Чувилский Н. П. и др.* Расследование преступлений с помощью бухгалтерского учета. Учеб. Практическое пособие 2-е издание. — Волгоград, 1976, — С. 140.

***І. С. Несходовський, асистент,***  
Київський національний економічний університет  
Імені Вадима Гетьмана

## **ОБЛІК КОШТІВ У СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

У економічній літературі процес управління грошовими коштами, як і будь-який процес управління діяльністю підприємств, розглядають як виконання декількох послідовних етапів, а саме: розробка доцільних дій, впроваджених у відповідних програмах; контроль за виконанням цих програм за допомогою інформаційного забезпечення, сформованого у системі господарського обліку; розробка системи подальших дій, спрямованих на ліквідацію негативних відхилень від запланованих господарських процесів.

Цей процес можна розглянути більш детально, розбивши вищезазначені етапи на більш конкретні функції управління:

### **ПЛАНУВАННЯ — РЕГУЛЮВАННЯ — ОБЛІК — КОНТРОЛЬ — АНАЛІЗ**

Для реалізації цих окремих функцій управління застосовується певний комплекс фінансових інструментів та методів.

Отже, управління грошовими потоками підприємства передбачає:

**Планування** грошового обігу та грошових потоків підприємства, визначення їх обсягів, термінів надходження та витрачання грошей. Включає в себе розробку платіжного календаря, планування грошових резервів та планування швидкості обігу грошей. Розробка плану руху грошових коштів дозволяє оцінити стан платоспроможності підприємства протягом планового періоду; дотримання встановлених нормативів формування запасів грошових коштів; в разі необхідності — при очікуваному дефіциті коштів — визначити час та обсяг необхідних надходжень грошей, організувати роботу щодо їх залучення.

**Регулювання**, включає в себе коригування строків платежів, регулювання розмірів залишків грошових коштів, регулювання швидкості обігу грошових коштів. Одним з інструментів дотримання постійної платоспроможності є застосування методу коригування