

За дебетом записуються: суми відкликаних коштів; суми фактичних видатків, що списуються наприкінці року на підставі річних звітів; суми списаних недостач матеріалів і безнадійних до одержання боргів.

Рахунок 32 “Рахунки в казначействі” є активним. За дебетом цих субрахунків записуються суми асигнувань та інших доходів, що надійшли на ім'я військової частини, а також суми, внесені на відшкодування касових видатків.

Залишки на рахунку 32 “Рахунки в казначействі” в бухгалтерському обліку повинні бути підтверджені залишками коштів із виписки з особового, реєстраційного, спеціального реєстраційного рахунків органу ДКУ.

Аналітичний облік надходження грошових коштів ведеться за кожним субрахунком в розрізі кодів функціональної класифікації на картках аналітичного обліку грошових коштів.

### **Література:**

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах: Навчальний посібник/ П.Й.Атамас. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
2. Базась М. Ф., Шевченко Т. І. Навчальна програма дисципліни “Облік у бюджетних установах” (для бакалаврів). – К.: МАУП, 2008. – 32 с.
3. Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
4. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник / За загальною редакцією О.А.Заїнчовського, доктора економічних наук та Т.М. Сторожук, кандидата економічних наук. Ірпінь: Академія ДПС України, 2002, – 535 с.

*Хаблюк О., к. е. н., доцент,  
Яцишин С., к. е. н., доцент.*

*Тернопільський національний економічний університет*

## **ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ ОЦІНКИ БЕЗПЕКИ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВ**

Вітчизняними і зарубіжними дослідженнями з питань державного фінансового контролю доведено, що шлях до підвищення його ефективності лежить через удосконалення основних складових його системи. Згідно з Міжнародною організацією вищих контрольних органів аудит ефективності визначають як рівень адміністративної діяльності, який сприяє ефективності використання трудових і матеріальних ресурсів з метою надання замовнику рекомендацій щодо досягнення кращих результатів. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджені наказом Головкиру від 2 квітня 2003р. № 75, ця форма контролю являє собою сукупність дій зі збору та

аналітичної обробки статистичних і звітних даних матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення фактів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів. Відповідно головною метою аудиту ефективності є визначення слабких місць в організації виконання запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Створення та розвиток аудиту ефективності виконання бюджетних програм в Україні є предметом дослідження таких вчених, як А.О.Асанов, М.В.Бариніна-Зарікова, О.В.Грибовський, С.Левицька, А.В.Мамишев, Н.І.Рубан, І.Б.Стефанюк.

Зокрема у працях наведених авторів звернено увагу на необхідність визначення критеріїв ефективності, що є орієнтиром для оцінки раціонального використання бюджетних коштів.

Критерії формулюють після визначення цілей і масштабів перевірки. В управлінні соціально-економічними системами склалися такі підходи до визначення критеріїв якості як: частковий, універсальний і ситуативний. При частковому підході критерії управління базуються на будь-якому одному з показників, пропонованих за локальний критерій (доходи, структура власності, соціальна захищеність та ін.). Локальним називається критерій, який використовують при оцінці діяльності окремих елементів системи. В рамках універсального підходу використовуються узагальнюючі, або інтегральні (інтеграційні) критерії, що реалізують ідею комплексної оцінки даної проблеми, мету або навіть сенс існування і розвитку системи, її місію. Інтегральними називають критерії, що є комбінацією (сумою) локальних (приватних) критеріїв, що підпорядковуються їм.

Проблема вибору критеріїв полягає в суперечності між необхідністю мати універсальний критерій і прагненням врахувати специфічні особливості кожної із сторін об'єкту.

Процес аудиту ефективності реалізується відповідно до визначених критеріїв, що забезпечують цілеспрямованість і практичну орієнтацію контрольної роботи. Практично від рішення проблеми критеріїв залежить відповідність роботи цілям контрольних органів, їх орієнтація на рішення соціально-політичних проблем розвитку суспільства і держави.

Слід зазначити, що критерії аудиту ефективності не закладені безпосередньо в системі обліку, проте певні джерела формування критеріїв в ньому існують. Вироблення системи критеріїв для цілей аудиту групується на таких початкових положеннях:

- параметри оцінок, які застосовувалися раніше при проведенні аналогічних аудитів;
- загальні оціночні критерії, розроблені в процесі аудиторської діяльності;

- критерії, опубліковані зарубіжними аудиторськими фірмами;
- стандарти оцінок ефективності діяльності, вживані економічним об'єктом або сформульовані раніше якими-небудь офіційними інстанціями (відомствами, урядом, законодавцями);
- економічні одиниці, які схожі з тими, що розглядаються, тобто організації, що займаються схожою діяльністю або мають клієнтів за аналогічними програмами – як усередині країни, так і за кордоном;
- пропозиції професійних дослідницьких організацій, які розробляють стандарти аудиту;
- наукова література з досліджуваної проблеми (аналізу, менеджменту і ін.).

Ці положення служать основою для розробки критеріїв аудиту, проте з метою підвищення адекватності критеріїв можлива їх модифікація інтерпретація. Критерії повинні бути реалістичні і зважати на специфіку економічного об'єкту.

Аудит ефективності державних витрат навіть по одному напряму реалізується практично в рамках алгоритму залежно від постановки завдання контролю. Проблема оцінки ефективності в загальному плані завжди пов'язана з використанням множини критеріїв, які в подальшому можна розділити на аналітично задані та суб'єктивно визначені критерії. Аналітично задані критерії, як правило, формалізовані, тоді як суб'єктивно задані часто слабо формалізовані і розглядаються як думка одного з експертів, який виділяє кілька альтернативних оцінок.

Розробка показників і нормативів ефективності для програм витрат є найважливішою проблемою аудиту. Як правило, вся відповідальність за розробку показників лягає на працівників планових і адміністративних органів, які планують і здійснюють програми соціального розвитку. Проте часто виявляється, що такі нормативи офіційно не встановлені, а якщо навіть і були встановлені, то носять проміжний характер (і не відображають кінцеву мету програми), або сформульовані таким чином, що неможливо такі показники проаналізувати і тим більше проконтролювати. При виявленні таких проблем, контролери самі встановлюють показники і нормативи, але часто їм заважає відсутність досвіду розробки таких показників, недоступність інформації відсутність стандартів тощо.

При використанні цього підходу перевіряючі беруть участь у процесі оцінки як експерти. У ситуаціях, коли немає необхідної інформації, для оцінити результату, аудитори беруть на себе рішення даної задачі, експертно здійснюючи оцінку витрат і результатів.

Оцінка ефективності починається з визначення критеріїв вивчення яких проводиться спочатку в узагальненому вигляді. У міру проведення вивчення об'єкту формулювання критеріїв розширюють і конкретизують. Після завершення вивчення ефективної роботи організацій, критерії оцінки повинні бути достатньою мірою деталізовані, щоб служити чітким мірилом на стадії проведення перевірки.

Група перевіряючих, перш за все, повинна виявити наявність розроблених критеріїв, які можуть бути використані для цілей даної перевірки, що вимагає вивчення усіх можливих джерел вибору критеріїв, зокрема:

- законодавчі та інші нормативні акти, а також документи, що відносяться до сфери діяльності або роботи організації, що перевіряється, які містять процедури і/або показники оцінки результатів її діяльності;
- результати роботи організації, що перевіряється, в попередній період;
- результати роботи інших організацій в державному або приватному секторі, які здійснюють подібну діяльність або виконують аналогічні види робіт;
- стандарти і правила, розроблені професійними асоціаціями і експертними організаціями, які мають безпосереднє відношення до сфери діяльності, що перевіряється, або роботи організації;
- звіти про результати проведення аналогічних перевірок;
- статистичні дані;
- спеціальну літературу з питань сфери діяльності або роботи організації, що перевіряється.

При виборі критеріїв оцінки ефективності інспектори повинні спочатку з'ясувати, чи існують в організації, що перевіряється, документи, які містять конкретні процедури і показники для оцінки власної роботи, затверджені її керівництвом або відповідним вищестоящим органом. У разі наявності таких документів перевіряючі повинні вивчити їх і вибрати процедури і показники, які можуть бути використані як критерії оцінки ефективності. При цьому необхідно переконатися в їх відповідності цілям даної перевірки і обґрунтованості.

Якщо в організації, що перевіряється, немає обґрунтованих і відповідних цілям перевірки показників для вимірювання або оцінки результатів її роботи, інспектори можуть вибрати критерії оцінки ефективності виходячи з положень законодавчих і інших нормативних актів, правил і стандартів, розроблених професійними асоціаціями і експертними організаціями, які мають безпосереднє відношення до сфери діяльності, що перевіряється, або роботи організації.

За відсутності перерахованих вище за джерела визначення критеріїв оцінки ефективності перевіряючі повинні розробляти критерії самостійно на основі аналізу завдань, які повинна вирішувати організація, що перевіряється, в рамках основних сфер її діяльності. Для цього можна використовувати відповідні статистичні матеріали, результати роботи організації, що перевіряється, в попередній період, а також інших організацій в державному або приватному секторі, які здійснюють подібну діяльність або виконують аналогічні види робіт.

Вибрані критерії повинні володіти і визначеними властивостями, серед яких: надійність і універсальність, об'єктивність, повнота, досяжність

і можливість кількісного визначення, відповідність, прийнятність, сумісність, придатність, зрозумілість, зіставність.

Всі перераховані властивості зрозумілі, проте окремо необхідно прокоментувати:

- «відповідність» має на увазі, що вироблені критерії відповідають і зважають на специфіку і особливості об'єкту аудиту;
- «прийнятність» має на увазі, що при розробці критеріїв були враховані норми і досвід розробки критеріїв іншими загальноновизнаними професійними організаціями і експертами;
- «сумісність» має на увазі сумісність розроблених критеріїв із загальною метою, функціями, завданнями і стратегією діяльності органу фінансового контролю. Критерії також повинні бути зрозумілі всім зацікавленим сторонам;
- «зіставність» має на увазі зіставність з міжнародними стандартами підготовки критеріїв, зіставність з критеріями, розробленими раніше для проведення аудиту ефективності схожої тематики.

Враховуючи багатоплановість державних витрат, буде доцільним у кожному конкретному випадку (об'єкті аудиту) використовувати критерії (параметри оцінки), напрацьовані практикою і наукою в цих сферах з врахуванням цільового завдання, яке вирішується аудитом ефективності.

У аудиторських оцінках використання бюджетних коштів, як правило, відсутні головні компоненти – оцінки довготривалого ефекту використання ресурсів, їх вплив на рівень економічної динаміки і добробут населення країни.

Забезпечення ефективного використання державних коштів залежить від специфіки напрямів витрат. Так, контроль затрат у виробничій сфері пов'язаний перш за все з оцінкою ефективності інвестицій; у соціальній сфері – із забезпеченням параметрів життєзабезпечення; у фінансово-кредитній сфері – з досягненням певних параметрів прибутковості операцій.

Державні витрати – це складний багатоступінчатий процес, який реалізується в різних формах, що обумовлює необхідність використання спеціально орієнтованих на об'єкт витрат систем показників, сфера використання яких обмежується особливими взаємозв'язками об'єкту із здійснюваними витратами державних коштів. При цьому окремі приватні показники ефективності витрат характеризують інтенсивність і результативність використання коштів з окремих сторін, а комплексну оцінку дають на основі інтегрованих критеріїв.

Таким чином, критерії повинні бути свого роду “нормативною моделлю” або, інакше кажучи, показувати, що повинно бути в сфері, що перевіряється, або діяльності об'єкту перевірки і який результат є свідомством ефективного використання державних коштів. На основі порівняння фактичних даних про діяльність організації, що перевіряється, одержаних в

процесі перевірки, зі встановленими критеріями робляться висновки за наслідками аудиту ефективності.

Якщо реальні результати в сфері діяльності, що перевіряється, або роботі об'єкту перевірки відповідають встановленим критеріям або перевищують їх, то це означає, що державні кошти використовуються з достатнім ступенем ефективності, а діяльність організації, що перевіряється, є цілком задовільною. Недотримання ж даних критеріїв свідчить про наявність недоліків і необхідності поліпшення діяльності організації.

Критерії вимірювання ефективності діяльності об'єктів перевірки, які використовують бюджетні кошти, носить принциповий характер щодо бюджетної безпеки держави, оскільки відсутність таких критеріїв знижує якість контролю і призводить до зловживань (нераціональне використання коштів, крадіжки, шахрайство, махінації зкоштами тощо.)

*Хома Д. М., ст. викладач,  
Хмельницький університет економіки і підприємництва*

## **УНІФІКАЦІЯ ВИДІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ, ЯКІ ГАРАНТУЮТЬ БЕЗПЕКУ ПІДПРИЄМСТВА**

Вивчення класифікації є важливим та актуальним напрямом дослідження внутрішнього аудиту, лише його різноманітність всебічно розкриває сутність цієї науки. Кожен з видів внутрішнього аудиту розкриває окрему сторону його мети та визначає завдання. Чим ширша класифікація, тим ефективніше буде застосування внутрішнього аудиту при виконанні аудитором своїх функцій.

Вітчизняні та зарубіжні вчені з різних сторін досліджували проблематику внутрішнього аудиту, але, питанням його класифікації приділено небагато наукових праць. Особливої уваги заслуговують погляди аудиторів Великобританії, що висвітлені у підручнику АССА [1], та професора Львівської комерційної академії В.С. Рудницького [2, 3, 4].

На основі аналізу літературних джерел щодо класифікації внутрішнього аудиту можна визначити коло питань, які досліджували фахівці цієї галузі. Наразі існує досить спрощена класифікація внутрішнього аудиту. Закордонні фахівці поділяють його лише на фінансовий, операційний та управлінський аудит. Вітчизняні вчені подають більш детальну, проте недостатньо повну класифікацію. Вважаю, що необхідно уточнити та доповнити її, щоб повністю розкрити сутність внутрішнього аудиту.

Зарубіжні спеціалісти використовують різні терміни для визначення його окремих напрямів. У підручнику АССА за редакцією аудиторів Великобританії, внутрішній аудит поділяють на фінансовий, операційний та управлінський [1, с. 379].

Внутрішній фінансовий аудит – це звичайна робота, пов'язана з дослідженням облікових записів з метою виявлення помилок і запобігання