

від загального рівня розвитку економіки та характеру соціально-економічної системи; відносна самостійність як окремих елементів, так і системи бухгалтерського обліку в цілому відносно рівня соціально-економічного устрою та можливих перспектив його зміни; поглиблення вимог з боку користувачів до рівня інформаційної насиченості бухгалтерського обліку [2].

Література

1. Закон України від 16.07.1999 № 996-XV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Белова І.М. Бухгалтерський облік в Україні у XIX-XX столітті [Текст] / І.М. Белова, І.В. Спільник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2017. – №14, Ч. 1.– С. 22-26.
3. Клименко Д.О. Зародження бухгалтерії та формування бухгалтерського обліку як науки [Електронний ресурс] / Д.О. Клименко «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 8 (29). Ч. 1. – 2011. С. 236 – 245. – Режим доступу : file:///C:/Users/User/Downloads/ecnof_2011_8_32.pdf
4. Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. [Текст] / М.В. Корягін, П.О. Куцик – Львів : ЛКА, 2015. – 239 с.
5. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. [Текст] / Малюга Н.М. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
6. Мних Є.В. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти) : монографія [Текст] / Є.В. Мних, В.Є. Швець, І.Й. Яремко – Львів : Каменярь, 2000. – 208 с.
7. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник/ 2-ге вид. виправ. і доповн. / М.Я. Остап'юк, М.Р.Лучко, Й.Я. Даньків. – Київ: Знання, 2009. – 278 с. (Вища освіта 21 століття).
8. Томчук О. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/23_snd_2008/economics/26620.doc.htm
9. Швець В. З історії розвитку українського бухгалтерського обліку (друга половина XIX - початок XX ст.) [Текст] / В.Є. Швець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №7. – С. 28-31.
10. Яремко І.Й. Історія обліку, аналізу та аудиту : навч. посіб. [Текст] / І. Й. Яремко, О.С. Лемішовська. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2015.– 220 с.

Олександр ШАШКЕВИЧ

к.е.н., доцент, докторант

Тернопільський національний економічний університет

ДОСВІД АУДИТУ ТАЄМНИХ ВИДАТКІВ ТА ВИДАТКІВ НА УТРИМАННЯ ВИЩИХ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ В КРАЇНАХ ЄВРОПИ

Франція

Аудит таємних видатків.

Кабінет Прем'єр-міністра Франції має окрему бюджетну лінію «таємні фонди». Прем'єр-міністр має право вільного розпорядження цим фондом. Оскільки ці кошти використовуються як спеціальне фінансування розвідувальних служб, їх витрачання перевіряє спеціальна комісія, що складається з двох членів Caisse des Dépôts et Consignations (CDC) – французької фінансової установи державного сектору, та одного співробітника L'inspection générale des finances (IGF) – Генеральної інспекції Міністерства фінансів. Комісія конфіденційно звітує Прем'єр-міністрові у формі письмового звіту, який складається лише в одному примірнику.

Поточні організаційні та особисті витрати спецслужб включаються до бюджетів міністерств оборони, поліції та закордонних справ. Ці витрати перевіряються CDC і обговорюються на засіданні за участі невеликої кількості користувачів інформації. Письмовий звіт є конфіденційним і надається обмеженому колу користувачів в межах необхідної інформації.

Аудит видатків на утримання Президента Республіки.

Видатки на утримання Президента вважаються політично важливими. CDC визначає, чи їх загальна сума відповідає бюджету, затвердженому Парламентом. Детально самі видатки не перевіряються.

Основна частина видатків на утримання Президента покривається за рахунок видатків різних міністерств: наприклад, житло – Міністерства культури, охорона – Міністерства поліції, транспорт – Міністерства оборони та внутрішніх справ, державні візити – Міністерства закордонних справ тощо. Ці витрати перевіряються звичайним способом.

Аудит видатків на утримання Парламенту.

За традицією витрати парламенту не підлягають аудиту. CDC лише визначає, чи їх загальна сума відповідає затвердженому бюджету. Існує конфіденційний бюджетний консультативний комітет, який складається з восьми членів Парламенту та трьох членів CDC. Цей комітет консультує Президію Парламенту щодо бюджету на наступний рік [1].

Федеративна Республіка Німеччина

У 1969 році Парламент ФРН вніс зміни до Конституції, якими встановив принцип повного аудиту, що охоплює усі сфери діяльності органів державної влади. Але перевірки таємних видатків можуть здійснюватися за спеціальними процедурами згідно з законом. Німецька система аудиту знайшла таке рішення: хоча проведення аудиту і забезпечується, однак застосовуються обмеження щодо кількості залучених аудиторів та у звітуванні.

Аудит таємних видатків на оборону.

Видатки підлягають повному аудиту. Проте невелика кількість важливих даних має бути опущена або інформація повинна бути узагальнена перед публічною публікацією. В окремих випадках дані є настільки тісно взаємопов'язаними, що не можна відрізнити інформацію, яку не слід розголошувати, від даних, які можуть бути оприлюднені. У таких випадках, коли оборонний проект є цілком таємним, а звіт – позначений обмеженим доступом, дана інформація видається лише кільком призначеним і належним чином уповноваженим посадовим особам.

Аудит видатків на утримання спеціальних та розвідувальних служб.

У федеральному бюджеті закладені лише загальні суми асигнувань, затверджених Парламентом для трьох секретних служб. Їхні бюджети детально обговорюються таємним комітетом за участі п'яти членів парламентського комітету з питань бюджету. Таємний комітет повідомляє бюджетному комітету суми, що підлягають забезпеченню з федерального бюджету. Ці бюджетні лінії затверджуються без подальшого обговорення.

Аудитори перевіряють секретні служби таким же чином, як і будь-яке інше державне агентство. Критеріями аудиту є регулярність, достовірність та ефективність. Однак, результати перевірок повідомляються лише тому ж таємному бюджетному комітету, відповідному міністерству та Міністерству фінансів.

Персональний аудит Президентом Федерального суду аудиторів – Bundesrechnungshof (BRH)

Секретний та спеціальний фонд Міністерства закордонних справ та дискреційний фонд Федерального Канцлера підлягають перевірці особисто Президентом BRH. Він повинен визначити, що кошти не витрачаються на такі заходи, як розваги, або надмірне фінансування програм, передбачених іншими статтями бюджету, або фінансування програм, які Парламент відхилив під час бюджетних слухань. Президент BRH повідомляє свої висновки Постійному секретарю МЗС та Голові Федеральної канцелярії. Якщо він визнає, що висновки мають суттєві парламентські інтереси, він може передати їх лише головам двох палат Парламенту, Федеральному Канцлеру та Федеральному міністру фінансів [2].

Велика Британія

Генеральний контролер – Генеральний аудитор (The Comptroller and Auditor General (C&AG) Сполученого Королівства повинен надати офіційний аудиторський висновок щодо річних фінансових звітів [3]. До 1994 року C&AG мав повний доступ до всіх державних видатків, окрім видатків Служби безпеки та Секретної служби розвідки. Державний бухгалтерський комітет (РАС) у 1879 р. ухвалив рішення про те, що фінансування будь-яких послуг, що мають конфіденційний характер, повинні фінансуватися за рахунок асигнувань Секретної служби, також не передбачалось, що C&AG буде перевіряти ці асигнування. Оскільки C&AG повинен надавати аудиторський висновок щодо всіх бюджетних видатків, таємні видатки обумовлювалися спеціальним сертифікатом, у якому зазначалося: «Я підтверджую, що суми, зазначені у вищевказаному звіті, були витрачені (і отримані), про що підтверджують сертифікати від відповідальних Міністрів Корони».

З 1 квітня 1994 року були внесені зміни до Закону про розвідувальні служби. Статті бюджету для секретних служб не розкривають розподіл видатків між агентствами, але відображають розподіл поточних та капітальних видатків.

Кожне з агентств веде облік, який перевіряється C&AG. Ці видатки не публікуються, але звіт про консолідоване фінансування надається Парламенту. C&AG сертифікує консолідований облік. Таким чином, C&AG має повний доступ до інформації, однак ця інформація не залишає його офісу.

На сьогоднішній день C&AG має повний доступ до інформації, яка потрібна йому для аудиту. Тільки такі деталі, як імена агентів, цілі операцій і т. д. можуть бути приховані від нього.

C&AG не публікує у звітах до Парламенту та/або РАС будь-яку інформацію, яка є надзвичайно важливою з міркувань безпеки. За таких обставин він консультується з Головою Комітету. РАС погодився, що у таких справах Голова робить необхідні запити і не інформує весь комітет.

Вважаємо, що три країни, розглянуті нами, пропонують розумні практики, які застосовуються у більшості країн. З них можна зробити окремі загальні висновки.

Парламент повинен визначати чи видатки є таємними, затверджуючи бюджетне законодавство та визначати окремі статті річного бюджету як таємні. Зазвичай таємні видатки також можуть вважатися видатками на утримання вищих органів державної влади. Тобто, чіткий розподіл між таємними видатками та видатками на утримання вищих органів державної влади здійснити на практиці доволі важко.

Якщо видатки вважаються лише політично важливими, як витрати глави держави в більшості країн, аудитор повинен діяти конфіденційно, але в принципі допускається повний доступ до інформації, яка йому потрібна.

Основний принцип полягає в тому, що аудитор повинен виконувати ті самі стандарти безпеки, які застосовуються до аудиторської діяльності. Залежно від рівня секретності аудитор повинен вжити належних заходів для захисту інформації від несанкціонованого доступу. Ці заходи можуть включати: використання відокремлених приміщень, спеціального секретного реєстру, кімнати для переговорів з прослуховуванням та встановлення окремих копіювальних машин та комп'ютерів. Крім того, будь-який аудитор, що займається питаннями таємного аудиту, повинен регулярно перевірятись у суворій відповідності до затверджених вимог, щоб підтримувати високий рівень безпеки персоналу.

У випадку перевірки видатків, що офіційно визнані парламентом таємними, аудитор повинен ставити за мету повне охоплення цих видатків аудитом, але бути готовим обмежити кількість залучених до аудиту працівників та обмежити кількість користувачів інформації, що знаходиться в аудиторських звітах.

Обмеження кількості співробітників, за окремих випадків, може означати лише залучення одного аудитора. Чим більше людей знає про секретну проблему аудиту, тим важче захистити інформацію. Тому планування аудиту таємних видатків передбачає

визначення мінімального числа персоналу, який повинен бути залучений до його проведення.

Як зазначено вище, аудитор також повинен бути готовий обмежити кількість користувачів інформації, що знаходиться в аудиторських звітах. Чим більше копій звіту існує, тим важче захистити інформацію [4].

Залежно від рівня секретності, аудитор може вибрати одну з наступних форм звітування:

- усний звіт;
- усний звіт з додатковим письмовим звітом, який знищується після зустрічі в присутності аудитора;
- один примірник письмового звіту;
- обмежена кількість письмових звітів;
- кожен звіт індивідуалізований, доставлений кур'єром з врученням адресатам;
- письмовий частковий звіт («дезінфікований звіт»), з додатковою інформацією, що надається усно або в окремому, обмеженому письмовому звіті.

Точне поєднання процедур аудиту таємних видатків та видатків на утримання вищих органів державної влади, що використовуються в досліджуваних країнах для кожної конкретної держави буде відрізнятися залежно від її традицій та адміністративних механізмів.

Література

1. <http://www.caissedesdepots.fr>
2. <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof>
3. <https://www.nao.org.uk>
4. OECD (1996), “The Audit of Secret and Politically Sensitive Subjects: Comparative Audit Practices”, SIGMA Papers, No. 7, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5kml6g916dlw-en>

Микола ШУЛЬСЬКИЙ

д.е.н., професор, завідувач кафедри менеджменту
Львівський національний університет ветеринарної медицини
та біотехнологій

імені Степана Гжицького

Андрій ШУЛЬСЬКИЙ

к.е.н., доцент
Львівський національний університет ветеринарної медицини
та біотехнологій імені С.З. Гжицького

АНАЛІЗ РІВНЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ АГРАРНОГО ВИРОБНИЦТВА В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ЛЬВІВЩИНИ

Аграрне виробництво характеризується, як відомо, цілим комплексом різноманітних показників, серед яких важливе місце займає показник рентабельності виробництва. Статистичними органами цей відносний показник визначається, як «відношення прибутку (збитку) від реалізації продукції сільського господарства до її повної собівартості (5, с.181) Для аналізу рівня рентабельності аграрного виробництва в сільськогосподарських підприємствах Львівщини нами використано статистичні дані за 2010 р. і 2016 р. При цьому ці показники розглянуто в розрізі окремих організаційних форм господарювання (господарські товариства, приватні підприємства (включаючи фермерські), виробничі кооперативи та державні підприємства). Одночасно варто зауважити, що в статистичних збірниках сільськогосподарське підприємство трактується, як «суб'єкт господарювання, який має право юридичної особи, або відокремлений підрозділ юридичної особи, що здійснює